

ENKELTE SPØRSMÅL OM MERVERDIAVGIFT VED EKSPORT AV VARER TIL NORGE

Kandidatnummer: 610

Veileder: Finn Arnesen

Leveringsfrist: 25. november 2007

Til sammen 14.661* ord

26.11.2007

*I tillegg kommer 1096 ord i innholdsfortegnelse og kildehenvisninger

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	INTRODUKSJON TIL MERVERDIAVGIFT	1
1.2	EMNE OG PROBLEMSTILLING	2
1.3	RETTSKILDER	5
<u>2</u>	<u>HOVEDREGEL: UTENLANDSK NÆRINGSDRIVENDE MÅ SVARE MERVERDIAVGIFT NÅR VARER OMSETTES I NORGE</u>	<u>7</u>
2.1	AKTIVITETSKRAVET. OMSETNINGSBEGREPET I MVAL. §13	7
2.2	BEREGNING AV AVGIFT VED INNENLANDSK OMSETNING OG VED INNFØRSEL	8
2.3	KONSEKVENSER AV AVGIFTSPLIKTEN	9
2.3.1	FRADRAGSRETT	9
<u>3</u>	<u>POSTORDRESALG - TILKNYTNINGSKRITERIET</u>	<u>11</u>
3.1	INNLEDNING	11
3.2	DEFINISJON AV POSTORDRESALG OG IFI OY FOTOLABO-DOMMENS INNHOLD	11
3.3	MARKEDSFØRING	13
3.4	LEVERINGSSTED	16
3.5	BETYDNINGEN AV BRUK AV NORSKE DOMENER	18
<u>4</u>	<u>BEREGNINGSREGLER INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT - TOLLVERDI</u>	<u>20</u>
4.1	GENERELT OM EØS-AVTALENS BETYDNING VED INNFØRSEL AV VARER	20
4.2	TOLLVERDIBESTEMMELSENE	21
4.2.1	INNLEDNING	21
4.2.2	KAN FØRSTESALGSPRINSIPPET LEGGES TIL GRUNN I NORSK RETT	22
4.2.3	HVORDAN SKAL FILIALER FORHOLDE SEG TIL DET NORSKE SYSTEMET	26
		III

4.2.3.1	Oversikt	26
4.2.3.2	Alternativ 1, import av varer fra hovedkontorets lager i utlandet	26
4.2.3.3	Alternativ 2, import av varer kjøpt fra en leverandør eller produsent i utlandet	29
4.2.3.4	Alternativ 3, import av varer som er dels forhåndssolgt, dels ikke	30
4.2.3.5	Konklusjon	30
4.2.4	TIDSPUNKT FOR INNBETALING AV AVGIFT	31
4.2.5	TOLLVESENETS BRUK AV TILLEGGSavgift	34
4.2.5.1	Ileggelse av tilleggsavgift og EØS art. 14	37
4.2.5.2	Er det EØS-stridig å ilegge tilleggsavgift, når beregningsgrunnlaget etter tollverdiforskriften §2 ikke er synlig for de næringsdrivende	40
4.2.5.3	Kan allmenne hensyn i art.13 påberopes som hjemmel for unntak av diskrimineringsforbudet i art. 14	41
4.3	ER KRAV OM REGISTRERING VED REPRESENTANT ET TILTAK MED TILSVARENDE VIRKNING, JF. ART. 11	44
4.3.1	KAN REGELEN OM KRAV TIL REPRESENTANT BEGRUNNES I ALLMENNE HENSYN ETTER ART.13	46
4.3.2	KAN IMPORTRESTRIKSJONEN BEGRUNNES I ULOVFESTEDE ALLMENNE HENSYN	47
4.4	FORELIGGER EØS-STRID VEDRØRENDE FILIAL OG DATTERSELSKAPER	48
<u>5</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>51</u>
<u>6</u>	<u>KILDER</u>	<u>53</u>
6.1	LOVER OG FORSKRIFTER	53
6.2	DIREKTIVER	53
6.3	FORARBEIDER OG STORTINGSPROPOSISJONER	53
6.4	DOMMER	54
6.5	BØKER	55
6.6	ARTIKLER FRA REVISJON OG REGNSKAP	56
6.7	NETTSIDER	56
6.8	SKRIV	57

1 Innledning

1.1 Introduksjon til merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven¹ (mval.) § 1 lyder: *”For så vidt Stortinget vedtar at det til statskassen skal betales en avgift på omsetning av varer i alle ledd og ved innførsel, gjelder reglene i denne lov når ikke annet er særskilt bestemt i annen lov eller Stortingets vedtak om avgiften”.*

Merverdiavgift er en indirekte skatt som ilegges alle omsetningsledd, med det formål å beskatte endelig forbruk.² En registrert næringsdrivende kan som hovedregel trekke inngående avgift på varer til bruk i virksomhet med omsetning fra den utgående avgift, jf. mval. § 21. Retten til å fradragsføre inngående avgift ved kjøp av varer i bruk i avgiftspliktig virksomhet innebærer at antallet omsetningsledd ikke har avgjørende betydning for den samlede avgiften som må betales. Avgiftsbeløpet økes bare med merverdien som skapes i hvert omsetningsledd. Utenlandske næringsdrivende (det vil si næringsdrivende som ikke har forretningssted eller bopel i Norge, jf. mval. § 10(3)), har avgiftsmessige plikter og rettigheter på lik linje som norske næringsdrivende.

Når den utenlandske næringsdrivende omsetter varer i Norge oppstår avgiftsplikt selv om tilknytningen til Norge er begrenset til at det utøves en aktivitet her. Den utenlandske næringsdrivende kan med andre ord ikke unndra seg fra avgiftsplikt med den begrunnelse at han ikke har forretningssted eller bopel i landet.

Kriteriet ”omsetning” utløser registreringsplikt for så vel norske som utenlandske næringsdrivende, jf. mval. §§ 10 (3), jf. 27, jf. 28.

¹ Jf. Lov av 29. juni 1969 nr. 66.

² Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969), § 1.

De næringsdrivende er pålagt å beregne og innkreve avgift av vederlaget ved omsetning av de fleste varer. Denne plikten gjelder uten hensyn til om man har forsømt registreringsplikten.³ Fradragsrett for inngående avgift forutsetter at den næringsdrivende er registrert i avgiftsmanntallet, jf. mval. § 21.

1.2 Emne og problemstilling

I denne avhandlingen vil jeg redegjøre for merverdiavgiftsregler knyttet til utenlandske næringsdrivendes innførsel av varer, herunder postordresalg, der varer sendes fra utlandet til Norge.

Etter norsk lovgivning skal det, som nevnt, svares merverdiavgift når det foreligger en innenlandsk omsetning og ved innførsel av varer. Det må skilles mellom vareinnførsel som blir ansett som henholdsvis innenlandsk omsetning, med tilhørende plikter og rettigheter i mval., og innførsel som faller inn under tollreglementet. Skillet mellom regelsett er ikke klart og kan lede til ulik behandling av norske og utenlandske næringsdrivende. Et eksempel på dette er at avgift på omsetningen beregnes på forskjellig tidspunkt for norske næringsdrivende i forhold til utenlandske næringsdrivende.

Vilkår for registreringsplikt (og dermed avgiftsplikt), herunder aktivitetskravet og forholdet mellom innenlandsk omsetning og innførsel, samt konsekvens av avgiftsplikten, tar jeg opp i del 2.

I del 3 behandles særskilte regler knyttet til utenlandsk næringsdrivende som driver postordrevirksomhet rettet mot norske kunder. Hovedregelen for postordresalg er at avgift skal betales der tilknytningskriteriet er oppfylt. Ved postordresalg av varer med verdi under kr. 200,- (småpakkerregelen) er den utenlandske næringsdrivende fritatt for avgift, jf. Forskrift 12.⁴ Denne regel som er begrunnet i administrative hensyn, gir utenlandske postordrevirksomheter en konkurransefordel i forhold til sine norske konkurrenter. På mindre forsendelser vil et fritak for merverdiavgift representere en betydelig ”rabatt” som

³ Jf. Gjems Onstad ”Lærebok i merverdiavgift”, s. 32.

⁴ Jf. Forskrift av 12. desember 1975, §5(1) nr. 2, om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel.

norske postordrevirksomheter ikke drar nytte av. Av denne grunn har norske næringslivsorganisasjoner lagt stor vekt på at regelen skal fjernes.

Avgiftsfritaket forutsetter at virksomhetens tilknytning til Norge ikke er for sterk.

Momenter som skal drøftes i denne sammenheng er blant annet hvorledes den utenlandske næringsdrivende har markedsført seg i Norge, hvilke leveringsvilkår som er avtalt og betydningen av bruk av norske domener, jf. pkt. 3.3, 3.4 og 3.5.

I del 4 vil jeg se nærmere på beregningsreglene ved innførsel av varer. Er det slik at den utenlandske næringsdrivende ikke faller under avgiftsfritaket ved postordresalg, skal det betales innførselsmerverdiavgift. Denne fastsettes i samsvar med reglene for varens tollverdi, jf. mval. §62(1), jf. toll. §34. Dette følger av en internasjonal gjennomføringsavtale til GATT-avtalen.⁵ De øvrige land (EU-landene og USA) som har inngått samme avtale om fortolling av varer, legger en annen verdi til grunn (førstesalgsprinsippet)⁶ enn det norske tollvesenet (sistesalgsprinsippet).⁷ Avgiften beregnes således etter forskjellige omsetningstrinn. Jeg vil først drøfte hvorvidt tollmyndigheten kan praktisere et sistesalgsprinsipp i pkt. 4.2.2.

I sammenheng med det ovennevnte vil jeg ta for meg de avgiftsmessige konsekvenser av etableringsformen med hensyn til innførselsmerverdiavgift, herunder tollverdien. Jeg vil redegjøre for de ulike alternativene for import av varer i filialtilfeller og hvorledes dette påvirker beregningsgrunnlaget. Hvordan filialer bør organisere seg for å svare minst mulig avgift vil jeg se på i pkt. 4.2.3.

Videre vil jeg gå gjennom eksempler fra norsk avgiftsrett hvor det har vært grunn til å se nærmere på om regelverket for utenlandske næringsdrivendes innførsel av varer, er i

⁵ Jf. Avtalen trådte i kraft 1. januar 1948.

⁶ Jf. Community Customs Code art. 147.

⁷ Jf. Pål Valheims artikkel fra Revisjon og Regnskap om "...tollverdireglene ved filialtilfeller".

samsvar med de grunnleggende prinsipper om fritt varebytte i EØS-avtalen. De relevante bestemmelser i EØS-avtalen er art. 11, 13 og 14, samt art. 31 som gjelder den frie etableringsrett. Interne avgifter etter art. 14 må avgrenses mot tollignende avgifter etter art. 10.⁸ Art.10 vil ikke bli behandlet da den omhandler gebyrer som utelukkende ilegges importvarer og som er knyttet til for eksempel kontroll av varen.

Tidspunkt for når avgiften skal betales varierer alt ettersom det er tale om innenlandsk omsetning eller om det handler om importerte varer. Tidspunkt for avgift vil således være forskjellig. Dette drøfter jeg i henhold til diskrimineringsforbudet i EØS-avtalens art. 14 i pkt. 4.2.4.

Hvis innførselsmerverdiavgift ikke er beregnet riktig eller betalt til feil tidspunkt ilegges tilleggsmerverdiavgift. Det første jeg vil ta opp er om det foreligger hjemmel for bruk av tilleggsmerverdiavgift der importøren er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Deretter vil jeg se på om denne tilleggsmerverdiavgift kan stride mot ikke-diskrimineringsprinsippet i EØS-avtalen. Det kan stilles spørsmål om illeggelse av tilleggsavgifter er i strid med EØS-avtalens art. 14, siden tilsvarende avgift ikke blir pålagt varer ved innenlands omsetning. Dette belyses i pkt. 4.2.5 og flg.

Etter mval. § 10(3) skal den utenlandske næringsdrivende oppnevne en representant i Norge når det konstateres "innenlandsk omsetning". I pkt. 4.3 drøfter jeg om representantkravet kan anses å hindre "fri flyt av varer" i EØS-området fordi kravet utløser administrative merkostnader blant annet fordi representanten må gå gjennom alle fakturaene før de videresendes til kjøperne.⁹ Art. 11 kan derfor innebære at det norske lovkravet om at utenlandsk næringsdrivende skal oppnevne en representant som skal håndtere oppgaver knyttet til beregning og rapportering av merverdiavgift, er ulovlig.

⁸ Jf. sak 78/76, premiss 30 "avgifter som er et ledd i et alminnelig internt avgiftssystem, som konsekvent behandler innenlandske og importerte produkter etter samme kriterier", regnes som interne avgifter, ikke tollignende avgifter.

⁹ Jf. Tollverdiforskrifte §2 og §9.

Et særskilt spørsmål er om toll- og avgiftsmyndighetenes praktisering av tollverdireglene diskriminerer utenlandske selskap (filialer), sammenlignet med selskap som anses som selvstendige juridiske enheter i Norge (datterselskap). Dette behandles i henhold til EØS art. 31, i pkt. 4.4.

1.3 Rettskilder

Lovteksten og tilhørende forskrifter er den primære rettskilden for merverdiavgift.

Det foreligger ikke mange dommer av prinsipiell interesse i avgiftsretten. I Ifi OY Fotolabo-dommen¹⁰ fastsetter Høyesterett hvorledes begrepet "innenlandsk omsetning" skal forstås og dermed rekkevidden av avgiftsfritaket i "småpakkereglen".

Finansdepartementet og Skattedirektoratet gir regelmessig uttalelser om merverdiavgift. Uttalelsene gir uttrykk for hvordan administrasjonen vil behandle særskilte avgiftsspørsmål og den avgiftspliktige kan innrette seg etter uttalelsene. Ettersom uttalelsene oftest er konkret begrunnet må ikke rekkevidden/betydningen av uttalelsene overdrives.

Den avgiftspliktige kan prøve lovligheten av avgiftsmyndighetens vedtak gjennom domstolsprøving.¹¹

Det foreligger bindende forhåndsuttalelser (BFU), jf. mval. kap. XIVa. (§58a. flg.).¹² Disse gjelder konkrete forhold. Det svaret Skattedirektoratet gir i BFU er bindende for staten, og innebærer at den som ber om BFU kan innrette seg etter svaret uten å risikere at det i

¹⁰ Jf. Rt. 2006 s. 364.

¹¹ Jf. "Lærebok i merverdiavgift" av Thor Refsland, 7.utg, 2007, s. 20.

¹² Mval. § 58 b bestemmer at ordningen med bindende forhåndsuttalelser ikke gjelder ved innførsel av varer som nevnt i lovens kapittel 16. Spørsmål som knytter seg til hvem som er vareeier og som således plikter å betale innførselsmerverdiavgift, jf. mval. §64, faller utenfor ordningen. Selv om bindende forhåndsuttalelser ikke gjelder for utenlandske næringsdrivende, vil prinsippene være de samme og de har dermed en viss rettskildemessig betydning.

ettertid blir reist krav om avgift i strid med den gitte uttalelsen.¹³

Grunnlaget for avgiftsberegningen foretas etter tollverdiforskriftens¹⁴ regler, jf. mval. §62(1).

Reglene om tollverdi er fastsatt i henhold til internasjonale forpliktelser, nærmere bestemt Generalavtalen om tolltariffer og handel (GATT).¹⁵

Verdens handelsorganisasjon (World Trade Organization, WTO), ble opprettet for å sikre en institusjonell overbygning over enkeltavtalene.¹⁶

Da Norge undertegnet WTO-avtalen var vi allerede medlem av EØS. Bindinger i EØS-avtalen la føringer for hvilke forpliktelser Norge kunne akseptere i WTO-avtalen. I dag virker regelverkene parallelt, det vil si at vi ikke kan binde oss til endringer i EØS-avtalen, som ikke aksepteres under WTO-avtalen, og omvendt.

Tollverdireglene er konvensjonsbestemt og det er relativt lite rettspraksis og juridisk teori knyttet til reglene. Avgjørelsene, decisions, fra Verdens Handelsorganisasjon (WTO) vedrørende tolkningsspørsmål, er folkerettslig bindende på lik linje med EØS-avtalen.¹⁷ Det er forskjell på tvisteløsning og normer. EØS anvender normer i praksis og WTO gir veiledende uttalelser om normene.¹⁸

¹³ Jf. "Lærebok i merverdiavgift" av Thor Refsland, 7.utg, 2007, s. 216.

¹⁴ Jf. Av. 3. desember 1980.

¹⁵ Gatt-avtalen trådte i kraft 1. januar 1948.

¹⁶ Den nye gjennomføringen av GATT/WTO-avtalen trådte i kraft 1. januar 1995. Avtalen om gjennomføring av artikkel VII i Generalavtalen om tolltariffer og handel, (GATT-avtalen), jf. St. prp. nr. 1 (2002-2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, s. 141.

¹⁷ Jf. NOU 1996: 23.

¹⁸ Partene er forpliktet til å løse handelskonflikter seg imellom innenfor bestemmelsene i WTO. Tvisteløsning skjer i såkalte paneler (en slags voldgiftsrett) som opprettes for hver sak. En avgjørelse i panelet kan ankes til et overordnet organ som tar den endelige beslutningen som alle involverte parter er forpliktet til å følge opp. Panelets anbefalinger, eller ankeorganets endelige avgjørelse, kan bare forkastes dersom alle medlemmene av tvisteløsningsrådet (bestående av WTOs medlemmer) er enige i det. At beslutninger i WTO fattes med

Videre er EØS-avtalen av betydning. EØS-avtalen er en folkerettslig avtale og innebærer som utgangspunkt at bestemmelsene i avtalen kun forplikter landene. Borgerne og virksomheter får bare retter og plikter etter at myndighetene har gjennomført reglene i nasjonal rett.¹⁹ EØS-avtalens hoveddel er imidlertid gjort til norsk lov og vil derfor gjelde direkte overfor borgerne.²⁰

2 Hovedregel: Utenlandsk næringsdrivende må svare merverdiavgift når varer omsettes i Norge

2.1 Aktivitetskravet. Omsetningsbegrepet i mval. §13

Formålet med innførselsmerverdiavgift i §1 er dels å verne om statens proveny, dels å sikre at varer som innføres, får samme avgiftsmessige behandling som ved innenlandsk omsetning.²¹ Et grunnleggende vilkår for avgiftsplikt er at det skjer en omsetning, jf. mval. §10 jf. §13.

Etter mval. §13 skal det betales merverdiavgift av omsetning av varer som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel 1.

Det er inntatt en legaldefinisjon av omsetning i lovens §3 som lyder: *”Levering av varer mot vederlag, herunder levering av varer fremstilt etter oppdrag eller levering av varer i*

enstemmighet innebærer i praksis at det forhandles mellom medlemmene inntil man blir enig. Panelet fremlegger en rapport, som tilsvarer en dom.

¹⁹ Jf. EØS og skatt, kap. 2.

²⁰ Jf. Gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeisk økonomiske samarbeidsområde, jf. lov av 27. nov 1992, nr. 109.

²¹ Jf. Ot.prp.nr. 2, merverdiavgiftsreformen 2001.

forbindelse med ytelser av tjenester.”

Det stilles ikke krav om vederlagets form, men vederlaget må ha økonomisk verdi. Varer er alle fysiske gjenstander, jf. mval. §2.

Det skal beregnes avgift ved omsetning når varen faller inn under avgiftsområdet og selgeren er registrert næringsdrivende. Det regnes også som omsetning når det leveres en vare som helt eller delvis vederlag for mottatt vare. Bytte av vare anses altså som omsetning.²²

Avgjørende for om det skal ilegges avgift, er om det foreligger ”innenlandsk omsetning”. Det skal foretas en konkret helhetsvurdering om det foreligger en sterk nok tilknytning mellom omsetningen og Norge slik at det skal anses som norsk omsetning. Dette er i det følgende omtalt som tilknytningskriteriet. Dersom en utenlandsk aktør tilrettelegger sin omsetning slik at det vil være naturlig å tale om en norsk omsetning, vil den utenlandske næringsdrivende likestilles med norske næringsdrivende, og vil bli ilagt avgift.

2.2 Beregning av avgift ved innenlandsk omsetning og ved innførsel

Næringsdrivendes plikt til å beregne avgift av sin omsetning av varer er begrenset til innenlandsk omsetning. Det kan innfortolkes i mval. §3 nr.1.²³

Det er viktig å sondre mellom reglene om merverdiavgift ved innenlandsk omsetning og innførsel, for å avgjøre avgiftspliktens utstrekning. Det er fordi det er to separate regelsett hvor avgiftsplikt utløses av ulike begivenheter.

Merverdiavgift utløses ikke bare ved omsetning, jf. §1, men også ved innførsel, jf. §62.

Avgift ved innenlandsk omsetning skal beregnes i hvert omsetningsledd, mens avgiftsplikt i importtilfeller anses å foreligge når varen krysser grensen til Norge. Avgift skal betales ved import selv om varene ikke er knyttet til noen omsetning. Tollvesenet står for

²² Jf. Ot.prp. nr. 71 (1968-69).

²³ Jf. Rt. 2006 s. 364, avsnitt 34.

innførselsmerverdiavgift fordi utenlandsk selger ikke kan beregne merverdiavgift i sin fakturering til den norske kjøper. Avgiften betales ved innførselstidspunktet av vareeier, jf mval. §64 og tolloven §1 nr 3. Vareeier er den som er legitimert til å råde over varen.

Selv om det ikke er sagt uttrykkelig i §13, er det på det rene at avgiftsplikten bare omfatter norsk vareomsetning, slik at omsetning i utlandet, faller utenfor.

Den avgiftspliktige er ved innenlandsk omsetning den registreringspliktige næringsdrivende, jf. mval. §10. For å ha en bedre kontroll på aktørene i markedet, følger det av §10(3), jf. Forskrift nr. 71, jf. §28, at også utenlandske næringsdrivende, når vedkommende har omsetning her i landet som overstiger 50 000 kroner i en periode på 12 måneder, og ikke har fast forretningssted her, skal registreres ved representant i avgiftsmanntallet å beregne og betale avgift.²⁴ Dersom den utenlandske næringsdrivende har forretningssted eller bolig i Norge skal de registreres og skal betale å beregne avgift selvstendig på samme måte, og etter samme regler som gjelder for virksomheter med rent norske eiere.

Utenlandske næringsdrivende som leverer varer til norske næringsdrivende som opptrer som importører, anses i utgangspunktet ikke å omsette varer i Norge. Da vil det hverken foreligge plikt eller rett til registrering i avgiftsmanntallet.

For næringsdrivende hjemmehørende i Norge som omsetter varer, vil det uansett foreligge registreringsplikt, men som en konsekvens av systemet er omsetning til utlandet fritatt for avgiftsplikt, jf. mval. §16(1) nr. 1, bokstav a.

2.3 Konsekvenser av avgiftsplikten

2.3.1 Fradragsrett

Foreligger det innenlandsk omsetning i Norge som tilsier avgiftsplikt, vil konsekvensen

²⁴ Jf. Forskrift av 31.mars 1977 nr. 4933, (nr. 71).

være at den næringsdrivende er registreringspliktig, jf. §10, jf. §§ 27 og 28. Registrering ved representant gjør det mulig for den utenlandske næringsdrivende å fakturere norske kjøpere med merverdiavgift som er fradragsberettiget inngående avgift for kjøpere, jf. §21, samt fradragsføre egne relevante anskaffelser og driftsutgifter.²⁵ Forutsetning for fradrag er at selgeren har beregnet merverdiavgift på varen som anskaffes. En utenlandsk næringsdrivende som selv eller ved representant er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, plikter å føre regnskap for sin virksomhet i samsvar med norsk regnskapslovgivning. Fradragsretten omfatter også den merverdiavgift som tollvesenet beregner ved innførsel av varer til Norge. Dette følger av mval. §25 som sier at inngående avgift som ikke kan legitimeres ved salgsdokument, ikke er fradragsberettiget.

Fradragsretten gjelder bare for den andelen av betalt inngående avgift som refererer seg til bruken innenfor avgiftsområdet.

I utgangspunktet kan salg ved merverdiavgiftsrepresentant i Norge synes som en lettvint og rimelig løsning. Imidlertid er ikke løsningen helt uten praktiske utfordringer. Den utenlandske næringsdrivende må etablere spesielle dokumentasjons- og handelsrutiner. Den utenlandske næringsdrivende bør ha en serviceavtale med et spedisjonsfirma eller transportfirma, samt etablere en tollkreditt i de tilfeller den avgiftspliktige virksomheten er basert på import og etterfølgende omsetning/levering av varer. Den utenlandske næringsdrivende må ha en tett dialog med sin merverdiavgiftsrepresentant angående de valgte løsningene hva gjelder frakt, tollbehandling, rapportering, regnskap og betaling av merverdiavgift. Dersom den utenlandske næringsdrivende ikke lar seg registrere eller blir registrert for sent, kan det resultere i straffesanksjoner fra norske avgiftsmyndigheter. I mange tilfeller kan det være vanskelig å knytte seg til representanten fordi utenlandske næringsdrivende er ansvarlig for utestående med mer, overfor norske avgiftsmyndigheter.

²⁵ Jf. Ot.prp nr. 17 (1968-69) pkt. E.

3 Postordresalg - tilknytningskriteriet

3.1 Innledning

I det følgende vil jeg drøfte den avgiftsmessige bedømmelse av postordresalg. Avgjørende for avgiftsplikten er om den virksomhet som drives av den utenlandske næringsdrivende har en slik tilknytning til Norge at den må anses som avgiftspliktig innenlandsk omsetning. I så fall blir virksomheten avgiftspliktig etter hovedregelen i mval.

Utgangspunktet for postordresalg er at det foreligger avgiftsplikt på lik linje med annen næringsvirksomhet. Dette gjelder imidlertid ikke dersom varen har en pris under kr. 200,- og hvis tilknytningskriteriet til Norge ikke foreligger. Om det foreligger en tilknytning til Norge som medfører avgiftsplikt beror på en tolkning av omsetningsbegrepet i mval. art 13. Forståelsen av mval. §13 var fremme i Høyesteretts dom²⁶ (Ifi OY Fotolabo Club).

For å få en systematisk oversikt over regelverket vil jeg først redegjøre for hva som er postordresalg (pkt. 3.2). Deretter vil jeg ta for meg en Høyesterettsavgjørelse vedrørende avgiftsplikt og postordresalg. Jeg vil se på hvorledes selskapets salgsvirksomhet var rettet mot Norge, herunder hvordan selskapet innrettet sin markedsføring (pkt. 3.3). Et problem som må klargjøres, er hvordan avgiftsplikten stiller seg til leveringsvilkår (pkt. 3.4). Det siste som skal belyses er hvorledes valg av domener stiller seg til avgiftsplikten (pkt. 3.5).

3.2 Definisjon av postordresalg og Ifi Oy Fotolabo-dommens innhold

Etter Forskrift nr. 12²⁷ om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer, jf. §5(1) nr. 2, skal det ikke beregnes avgift ved innførsel av varer som har en verdi under kr. 200.-

Definisjonen av ”postordresalg” er gitt i §5 nr. 2: ”Med postordresalg menes i denne

²⁶ Jf. Dom av 27. mars 2006, jf. Rt. 2006 s. 364.

²⁷ Jf. av 12. desember 1975.

forskrift salg av varer som skal sendes til kjøperen, dersom selgeren i katalog, brosjyre, annonse eller annen markedsføring har tilbudt å sende varen etter skriftlig, telefonisk eller elektronisk bestilling, og kjøperen har bestilt varen på denne måte.”

Som det fremgår av definisjonen, er det et vilkår at varen er bestilt i henhold til katalog med videre. Det stilles videre som vilkår at selger gjennom sin markedsføring tilbyr å sende varen til kjøperen. Dette er forskjellig fra andre salg der selger ikke driver denne form for markedsføring, men likevel har stått for forsendelsen av varen til kjøper. Det kan presiseres at den enkelte varemottaker selv kan deklare innførsel av varer, herunder postordresalg, direkte overfor tollvesenet. Varemottaker kan også foreta deklarerings ved hjelp av en speditør, eksempelvis Posten Norge BA.

For det tilfellet at en utenlandsk næringsdrivende driver postordrevirksomhet rettet mot norske kunder, vil innhold/omfang av avgiftsplikten avhenge av om virksomheten anses som ”innenlandsk omsetning” som utløser generell avgiftsplikt etter hovedregelen i mval. §13, jf. §1. Dersom den utenlandske næringsdrivendes postordrevirksomhet er organisert slik at tilknytningen til Norge er betydelig, det vil si at tilknytningskriteriet er oppfylt, har avgiftsmyndighetene fastslått at det skal betale avgift etter lovens hovedregel. Denne praksis har Høyesterett i Ifi OY – dommen fastslått er korrekt.

Sakens forhold var i korthet følgende:

Ifi Oy er et finsk selskap som fremkalte og kopierte film. Bestillingene ble sendt av kundene til en adresse i Norge og ble deretter sendt til Finland for fremkalling. Den fremkalte filmen og faktura ble sendt tilbake til kunden som betalte regningen i Norge. Det var kjøper som fremsto som vareeier ved innførselen. Det fremgikk ikke for kundene at filmen ble fremkalt i utlandet. For den enkelte forsendelse under kr. 200,- la Ifi OY til grunn at fritaket for innførselsmerverdiavgift i forskrift nr. 12²⁸ §5 nr. 2, jf. mval. §62, kom til anvendelse. Forsendelsene hadde ikke gått gjennom representanten, men direkte fra

²⁸ Jf. 12. desember 1975 om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer.

Finland til den enkelte kunde uten at merverdiavgift ble oppkrevd og innbetalt. På bakgrunn av bokettersyn i Ifi OY ble selskapet etterberegnet med ca. kr. 6 mill. Begrunnelsen for etterberegningen var at Ifi OYs vareforsendelser til en verdi under kr. 200 til norske kunder måtte anses som avgiftspliktig omsetning i Norge. Selskapet skulle derfor svart merverdiavgift av omsetningen.

3.3 Markedsføring

Høyesterett drøftet i sin dom hvilken betydning tilretteleggingen av markedsføring i Norge skal tillegges, når det gjelder tilknytningskravet, og dermed avgiftsplikten.

I dommen la Høyesterett betydelig vekt på dette. Det ble uttalt at markedsføringen var *”eksklusivt rettet mot norske forbrukere og at kundekontakten fullt ut skjedde i Norge.”* Det vises videre til at *”det eneste som ikke skjer i Norge, er selve fremkallingen.”*²⁹

Høyesterett konkluderte med at det forelå en så vidt sterk tilknytning at avgiftsplikt forelå. Det foreligger ikke annen praksis angående markedsføringskriteriet på området.

Når en utenlandsk næringsvirksomhet eksklusivt retter seg mot Norge, ilegges avgift. En eksklusiv tilpasning kan sies å foreligge der hovedmålet for omsetningen er det norske markedet. Det er et viktig hensyn at de økonomiske rammebetingelsene for innenlandske og utenlandske konkurrenter i det samme markedet er like.

Det er flere reelle hensyn som taler for avgiftsplikt når markedsføringen er eksklusivt rettet mot Norge. Konkurranseshensynet trekker i retning av at dersom det kun er markedsført overfor norske kunder, vil det medføre et konkurransefortrinn hvis den utenlandske aktøren ikke likestilles med den norske næringsdrivende. Nøytralitetshensynet er et av de grunnleggende prinsipper i mval., og tilsier at like tilfeller skal behandles likt.³⁰ Hvis den

²⁹ Jf. Rt. 2006 s. 364, avsnitt 36 og 37.

³⁰ Jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001). Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift, pkt. 4.3.

utenlandske næringsdrivende har en innenlandsk omsetning i Norge, skal den følge samme regelsett som norske næringsdrivende med innenlandsk omsetning. I forhold til omgåelseshensynet vil det være uheldig om et utenlandsk selskap som eksklusivt retter seg mot nordmenn, skal slippe avgift ved å etablere seg i utlandet og sende varene til de norske kundene.

Høyesteretts fortolkning av tilknytningskriteriet innebærer således at utenlandske næringsdrivende sidestilles med de norske med hensyn til avgiftsplikten. Dette er i samsvar med en generell målsetting om like konkurranseforhold og ønsket om å praktisere et korrekt og ensartet merverdiavgiftssystem.

Med hensyn til tilknytningskriteriet påpekte Høyesterett i Ifi OY-dommen at ”*ordinære postordresalg ikke har mistet sin betydning.*”³¹ Høyesterett definerer ordinære postordresalg til å foreligge i tilfeller ”*hvor det ikke foreligger en slik eksklusiv og fullstendig tilpasning til omsetning i det norske markedet*”, som tilfellet var i Ifi Oy-saken. I praksis betyr dette at ordinære postordresalg (småpakkeregelen) og internetthandel til norske forbrukere, normalt ikke vil medføre avgift og registreringsplikt i Norge, med mindre det foreligger eksklusiv og fullstendig tilpasning til omsetningen i det norske marked. Tradisjonelle former for markedsføring, slik som utenlandske firmaers avisannonser i norske aviser, eller kataloger som blir sendt til norske forbrukere, vil ikke være eksklusivt rettet mot Norge. På den annen side kan det sies at markedsføringshenvendelser som skjer fra utlandet, gjerne gjennom elektroniske medier, som er rettet spesielt mot norske forbrukere, vil være en eksklusiv tilpasning i markedet som tilsier avgift. Tilknytningskravet vil i utgangspunktet medføre at de fleste utenlandske næringsdrivende som omsetter varer til norske kjøpere, ikke blir ansett å drive innenlandsk omsetning i Norge. Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at også slik omsetning kan være innrettet mot Norge på en slik måte at det foreligger innenlandsk omsetning.

³¹ Jf. Rt. 2006 s. 364, avsnitt 40.

Dersom det utenlandske selskapet har salgskontor (forretningssted) i Norge foreligger direkte registreringsplikt. Leveringen av varer må være foretatt av et etablert firma i Norge. Det kreves ikke mye av etableringen. Et eksempel som fører til etablert virksomhet i Norge, er hvis selger har et konsignasjonslager og selger varene gjennom norske kommisjonærer. Dersom selger har en slik tilknytning, vil det føre til registreringsplikt.³² Det følger forutsetningsvis av Forskrift nr 71.³³

Når det kommer til synbarheten av fremkallingen av filmene i Finland, kan det stilles spørsmål om det er hensiktsmessig å legge vekt på hvordan virksomheten fremstår utad.

Det vil være lite heldig dersom det i tilknytningsvurderingen mellom omsetningen og Norge skal tillegges avgjørende vekt på at kunden får informasjon om at varen blir sendt fra utlandet. Det er det reelle forholdet som bør legges til grunn.³⁴ Grunnen til dette er at det ikke vil stille seg annerledes for avgiftsplikten dersom kundene fikk beskjed om hvor fremkallingen foregikk. Det kan sies at Høyesterett mente synbarheten inngikk som relevant tolkningsmoment i tilknytningsvurderingen. Dette synes jeg er uheldig da det er det reelle forhold som er avgjørende.

Det er vanskelig å se hvor grensen går ut i fra Høyesteretts avgrensning av ”ordinære postordresalg” kontra bedrifter som har en ”eksklusiv og fullstendig tilpasning” av sin virksomhet i Norge. Det vil derfor måtte bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. For at utenlandske virksomheter skal bli avgifts- og registreringspliktige i Norge, må det foreligge noe mer som skaper den tilstrekkelige tilknytningen mellom omsetningen og Norge. Dette vil være hvorledes markedsføringen er innrettet, avtalevilkår, herunder levering. Ifi Oy-saken representerer egentlig ikke noe grensetilfelle. Dette er fordi tilpasninger som ikke er like omfattende som i Ifi Oy-saken, vil kunne bli ansett som tilstrekkelige for at det skal foreligge avgifts- og registreringsplikt.

³² Jf. Forskrift nr. 71, § 1.

³³ Jf. Forskrift nr. 71, §§ 4 og 5.

³⁴ Jf. Rt. 1996 s. 51.

3.4 Leveringssted

En betingelse for at avgiftsplikt etter mval. §13 skal foreligge, er at det foreligger levering innenfor Norges grenser. For å avgjøre avgiftspliktens utstrekning må det skilles mellom innenlandsk og utenlandsk omsetning. Hverken forarbeidene eller rettspraksis til mval. gir holdepunkt for å avgjøre når det foreligger innenlandsk omsetning eller og når det er tale om eksport til Norge.

Etter forbrukerkjøpsloven³⁵ (forbrkjl.) §5(1) 2. pkt. skal, dersom ikke annet er avtalt, levering skje hos kjøper ved salg utenom selgerens forretningssted. Av forarbeidene³⁶ til forbrkjl. fremgår: *”Postordresalg, TV-shopping, telefonsalg og ikke minst internetthandel har blitt mer omfattende. I disse tilfeller er det vanlig at varer som bestilles skal sendes til kjøperen. Departementet legger til grunn at kjøpet i slike tilfeller normalt må anses inngått uten tilknytning til selgerens forretningssted i lovens forstand. Levering skal da skje hos kjøperen. Dersom selgeren ønsker en annen ordning, må han eller hun sørge for å få det avtalefestet.”*

I henhold samme lovs §7 skjer levering når varen ”overtas av forbrukeren”, dvs. når forbrukeren har fått varen i sin besittelse.

Utgangspunktet i norsk rett er at virksomheter som retter sin markedsføring mot norske forbrukere, skal forholde seg til norske materielle regler. Prinsippet er ikke lovfestet, men er lagt til grunn i forbrukermyndighetenes praksis.³⁷ Det har ikke noen betydning hvor markedsføringsmateriale er utarbeidet eller sendes fra, hvis det rettes mot det norske marked. Det samme prinsipp anses å gjelde i de andre nordiske landene. Ved slike typer forbrukerkjøp, vil norsk rett gjelde,³⁸ og levering skal skje i Norge

³⁵ Jf. Lov av 21. juni 2002 nr. 34.

³⁶ Jf. Ot.prp. nr 44 (2001-2002), s. 159.

³⁷ Jf. Ot.prp.nr. 91 (2000-2001), jf. Innst.O. nr. 17 – 2001-2002, s. 3.

³⁸ Jf. Ot.prp. nr. 44 (2001-2002), pkt. 3.19.

Spørsmålet om det foreligger omsetning i Norge i merverdiavgiftslovens forstand, er omhandlet i flere administrative skriv fra Skattedirektoratet av henholdsvis 1972, 1977 og 1997. Disse la avgjørende vekt på leveringsstedet for om det forelå avgiftsplikt. Skrivene har imidlertid ikke samme betydning i dag da disse skrivene la avgjørende vekt på leveringsstedet. Høyesterett har kommet til at det er et nødvendig, og ikke tilstrekkelig moment for vurderingen av om det foreligger avgiftsplikt.

I Ifi OY Fotolabo-dommen var lagmannsretten enig med tingretten i at klare retts tekniske hensyn taler for å legge hovedvekten på leveringsstedet ved avgjørelsen av om omsetningen skjer i Norge. Høyesteretts konklusjon er den samme som tingrettens og lagmannsrettens dom, men Høyesterett legger mer vekt på tilknytningsvilkåret for om det foreligger avgiftspliktig innenlandsk omsetning.

Det vil si at det ikke bare er leveringssted som skal vektlegges, men tilpasningen til det norske markedet for øvrig. Det kan ikke utelukkes at andre elementer i kjøpsforholdet, for eksempel hvor avtalen inngås og hvor betalingen skjer, også kan ha betydning. Det kan ut fra skrivene og hva Høyesterett har kommet til, utledes at Høyesterett har ”myket opp” forvaltningspraksisen.

Etter dette kan det synes som om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven ved forbrukerkjøp har fått en ny definisjon i forhold til den ”rene” innførselssituasjon. Varene anses ikke omsatt i Norge når de kun er levert i Norge. Omsetningsbegrepet er ikke mer klargjørende i forhold til det som hittil har vært gjeldende rettsoppfatning. Der det foreligger en presumsjon for innenlandsk omsetning ved levering i Norge, vil leveringssted være den enkeltfaktoren som er viktigst ved tolkningen.

Både etter Høyesteretts dom³⁹ og av avgiftspraksis⁴⁰ kan det antagelig hevdes at leveringssted her i landet er nødvendig, men ikke ubetinget tilstrekkelig for om tilknytningskravet er oppfylt og at registreringsplikt inntreffer.

3.5 Betydningen av bruk av norske domener

Spørsmålet i det følgende er hvorvidt det foreligger slik tilknytning til Norge, at utenlandske selskaper som omsetter varer til norske forbrukere via et norsk internettdomene, har avgiftsplikt.

De som vil ha norske internettsider, med domenenavn ".no", må ha tilhørighet i Norge og være en organisasjon som har norsk postadresse og er registrert i Brønnøysundregistrene. Det er usikkert hvorvidt en opprettelse av norsk domene kan foregå uten at vilkårene i standardens⁴¹ §3 er oppfylt. Skattedirektoratet legger til grunn at en utenlandsk næringsdrivende som tar i bruk et norsk domene uansett vil ha en tilknytning til Norge, som medfører en omsetning i Norge.⁴²

I Ifi Oy Fotolabo-dommen la Høyesterett til grunn at postordresalg fra utlandet i utgangspunktet er å anse som omsetning i Norge. Skattedirektoratet mener imidlertid at også en omsetning til Norge kan være innrettet på en slik måte at det er å anse som innenlandsk omsetning.

Høyesterett legger til grunn at det må betales merverdiavgift i Norge dersom utenlandske næringsdrivende driver netthandel gjennom et norsk domene.

Grunnen er at utenlandske næringsdrivende som tar i bruk et norsk domene, eksempel ".no", og driver markedsføring og salg via dette domenet, vil ha en geografisk tilknytning til Norge, og avgiftsplikt vil utløses.

³⁹ Jf. Rt. 2006 s. 364.

⁴⁰ Jf. Ovennevnte skriv fra Skattedirektoratet.

⁴¹ Jf. 2-boktavkoder under ISO 3166-1 standarden § 3, jf. forskrift 1. august 2003 nr. 990 om domenenavn.

⁴² Jf. Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 54/06.

Selv om det er opplyst at varene blir sendt fra utlandet og at rettighetene til domenet tilhører det utenlandske selskapet, vil bruk av et norsk domene medføre at det utenlandske selskapet innretter seg sterkere mot det norske markedet enn de som bruker internasjonale og utenlandske domener.

Norske næringsdrivende som driver salg på internett til norske kunder, har innenlandsk omsetning. Derfor vil det etter Skattedirektoratets vurdering føre til urimelige konkurransevilkår dersom utenlandske næringsdrivende som driver omsetning på samme norske domene, ikke skal likestilles avgiftsmessig. Når begge ovennevnte har samme domene (.no), er tilknytningen til Norge lik. Reelle hensyn (rettferdighet) taler for samme avgiftsmessige status for de norske og utenlandske næringsdrivende. Det legges til grunn at dette også må gjelde selv om varene lagerføres i utlandet og sendes direkte til kjøpernes bestillingsadresser i Norge. Det kan sies at konkurransenøytralitet kun kan oppnås ved at utenlandske næringsdrivende som bruker norsk domene i sin omsetning, til norske forbrukere, anses som innenlandsk omsetning. Det utenlandske selskapet må derfor registrere seg å betale avgift på lik linje som norske næringsdrivende, jf. mval. §10(3). Derfor vil det i realiteten anses som en norsk omsetning dersom et norsk domene benyttes. Det gjelder selv om selskapet opplyser at de opererer med utenlandsk logistikk og lignende. Det legges til grunn av Skattedirektoratet at en næringsdrivende vil bli avgiftspliktig for sin samlede virksomhet med salg til norske forbrukere dersom de innretter virksomheten med norsk markedsføring og salg på norsk internettdomene.⁴³

⁴³ Jf. Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 54/06.

4 Beregningsregler innførselsmerverdiavgift - tollverdi

4.1 Generelt om EØS-avtalens betydning ved innførsel av varer

EØS-avtalen inkluderer Norge i EU's indre marked, men ikke i EU's tollunion. Dette medfører at varer som sendes mellom Norge og EU må tolldeklarerer. EU-statene har en felles ytre tollgrense med felles regler for tollsatser, tolltariffiering og tollkvoter. Det vil si at EU har en felles handelspolitikk overfor tredjeland. Norge har etter EØS-avtalen ikke en slik tredjelandspolitikk med EU-statene. Norge forholder seg til andre land i stor grad slik som EU-landene forholder seg til sine såkalte tredjeland. Det er ikke slik at EØS-avtalen innebærer at det norske merverdiavgiftsregelverket skal harmonisere med EU's merverdiavgiftssystem.⁴⁴

Etter EØS-avtalens art. 1 er en sentral målsetting med EØS-avtalen å etablere like regler i medlemsstatene. For å sikre slik rettshomogenitet er dette hensynet stadfestet i EØS-avtalens art. 6 og ODA-avtalens art. 3. Hensynet innebærer at EØS-avtalen skal fremme de samme formål som EF-retten, blant annet integrasjonsformålet.⁴⁵

Høyesterett har i Finanger-dommen⁴⁶ uttalt at *”rettskildebruken i EØS-retten kan avvike fra den nasjonale. Dette gjør at EFTA-domstolen med sin særlige kunnskap bør kunne uttale seg med betydelig autoritet”*. Det ble i dommen også vist til at det er forutsatt fra Stortingets side at EFTA-domstolens uttalelse skal *”tillegges vesentlig vekt”*.⁴⁷ Det kan slås fast at EF-domstolens dommer og EFTA-domstolens avgjørelser representerer en autoritativ forståelse av EØS-retten.

⁴⁴ Jf. Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel s. 159.

⁴⁵ Jf. EØS - Preambelens femte ledd.

⁴⁶ Jf. Rt. 2000 s. 1811.

⁴⁷ Jf. St.prp. nr. 100 (1991 – 1992) s. 330.

Det kan etter dette utledes at praksis fra EF-domstolen får betydning ved tolkning av EØS-avtalen.⁴⁸

Alle varer, uavhengig av om det skal betales avgift eller ikke, skal tollbehandles ved innførsel til Norge. Dersom det utenlandske selskapet ikke faller under avgiftsunntaket i Forskrift nr.12 skal det betales (innførsels-) merverdiavgift av varene. Det er toll og andre avgifter som medregnes i merverdiavgiftsgrunnlaget.⁴⁹

EØS-lovgivningen er ikke til hinder for at en EØS-stat har et avgiftssystem som kan bygge på ulike satser for varer så lenge disse bygger på objektive/saklige kriterier. Kriteriene må være i samsvar med de øvrige reglene i EØS-avtalen. Dermed kan EØS-avtalen påberopes ved diskriminering av avgifter på innenlandske og utenlandske varer.⁵⁰

4.2 Tollverdibestemmelsene

4.2.1 Innledning

Utgangspunktet for fastsettelsen av tollverdien, som gir grunnlag for beregning av innførselsmerverdiavgift, er gitt i tollverdiforskriften §2, hvor det blant annet heter:

*”Tollverdien av innførte varer skal være transaksjonsverdien, det vil si den pris som faktisk er betalt eller skal betales for varene ved **salg for eksport til Norge** og justert i samsvar med bestemmelsene i §9”.*⁵¹

Det følger av §9 at andre omkostninger så som provisjon, lisenser av de innførte varene, omkostninger til transport og lignende, legges til fakturaprisen i tillegg til det som er betalt for varen.

⁴⁸ Jf. Stort.mld. nr. 27 (2001-2002) hvor det sies at ”EF-domstolens praksis har meget stor betydning for fortolkningen av EØS-avtalen i norsk rett”.

⁴⁹ Jf. Mval. § 62(4) og kap. 1 i Forskrift nr. 12.

⁵⁰ Jf. EØS og skatt s. 183.

⁵¹ Jf. Forskrift av 12.desember 1980 nr. 4917.

4.2.2 Kan førstesalgsprinsippet legges til grunn i norsk rett

Kan tollverdiforskriften §2 som sier at "*den pris som faktisk er betalt eller skal betales for varene ved salg for eksport til Norge*" tolkes som et sistesalgsprinsipp?

Ordlyden taler for at det er ethvert salg for eksport og ikke nødvendigvis det siste salget som knytter seg til innførselen i Norge.

I forarbeidene er begrepet "salg for eksport til Norge", prisen for varer solgt for eksport man er ute etter. Norsk forvaltningspraksis legger til grunn at det menes det salget som er årsaken til at varene bringes inn på norsk tollområde. Den juridiske teori på området trekker i samme retning.⁵²

Den 7. november 2002⁵³ avsa Borgarting Lagmannsrett en dom angående tollvesenets praktisering av tollberegningen. Dommen er rettskraftig idet den ikke gikk gjennom til Høyesterett. Dommen gjelder varer som er bestilt av sluttkundene i Norge før innførsel, hvor varene importeres i navnet til norsk filial fra hovedkontorets lager.

Sakens forhold er som følger: Selected Brand er et svensk selskap som importerte klær til en egen filial i Norge. Klærne skulle omsettes her. Selskapet hadde benyttet internfakturaen fra hovedkontoret til filial som tollverdigrunnlag. Tollvesenet mente at salget fra filialen til kundene var det relevante salg ("*eksport til Norge*"), og at tollverdigrunnlaget skulle fastsettes i samsvar med denne pris. Selected Brands ble derfor etterberegnet for store beløp i toll og merverdiavgift, samt at de ble ilagt tilleggstoll og tilleggsmerverdiavgift.

I saken ble det stilt spørsmål om hvilken transaksjon som skulle danne grunnlaget for tollverdien. Spørsmålet blir om det er salget fra den uavhengige produsent til den norske

⁵² Jf. Sherman/Glashoff "Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code", side 98 flg.

⁵³ Jf. Selected Brand-saken.

filial som er avgjørende, eller salget fra filial til den norske kunde? Grunnen til at dette spørsmål er av interesse er at tollverdigrunnlaget blir mindre fra produsent til filial, enn fra filial til kjøper.

Lagmannsretten mente at produktene ikke kunne anses som direkte levert fra de uavhengige produsentene til den norske filialen. Dette la retten til grunn selv om varene hele tiden var ment for Norge. Grunnen til at retten fant at varene ikke var direkte levert fra produsenten, var fordi det ikke ble tilstrekkelig dokumentert at varene skulle til Norge da de ble sendt til lageret i Sverige. Det ble vektlagt at produktene ble importert til det svenske lageret sammen med andre varer som skulle til svenske kunder, og derfor ikke kunne påvises at varene var ment for norske kjøpere. Det ble fastslått at oppholdet av varen i et annet land var av en slik art at kravet til direkte forsendelse (forsendelseskriteriet) ble brutt.

Mindretallet kom imidlertid til at det forelå eksport til Norge. De mente at det var kundebestillingene i Norge som var foranledningen til kjøpet fra leverandøren. Det måtte ha vært de tekniske årsaker til at varen var innom tollageret i Sverige. Det er verdt å merke seg at slik systemet er i EU, vil dette ikke ha noen betydning i og med at de anvender førstesalgsprinsippet. Varene er allerede bestilt av kunder i EU når produsentene sender varene fra seg og vilkåret for å benytte førstesalgsprinsippet er oppfylt.

Det samme spørsmål ble tatt opp i en rettskraftig tingrettsdom.⁵⁴ Lagmannsrettens dom⁵⁵ ble brukt som en tungtveiende rettskilde, og resultatet ble at toll- og merverdiavgift skulle beregnes på grunnlag av den salgssummen de norske kundene betalte, jf. tollverdiforskriften §2. Staten mente at det er salget til kundene i Norge som er avgjørende for verdiberegningen og at forskriften §2 skal anvendes på dette forholdet.⁵⁶

⁵⁴ Jf. TOSLO-2001-12793.

⁵⁵ Jf. Dom av 7. november 2002.

⁵⁶ Jf. Lagmannsretts dom 7. november 2002 og vedtak 27. september 1996 fra Toll- og avgiftsdirektoratet knyttet til Kelloggs Norge.

Staten viste også til at norsk forvaltningspraksis⁵⁷ anvender tollverdiforskriften §2 slik at verdiberegning skjer ut fra den pris som betales av en kjøper som befinner seg i Norge og varene sendes direkte hit. Retten konkluderte med at det er salget til den enkelte kunde i Norge som har utløst eksporten. Sistesalgsprinsippet skulle anvendes, og dermed skulle fakturaen til kunden legges til grunn for avgiftsberegningen. Ved sistesalgsprinsippet er det salget i det siste omsetningsleddet som skal legges til grunn for beregningen.

I juridisk teori⁵⁸ drøftes forståelsen av det tilsvarende ”. .when sold for export to the country of importation”. Forfatterne gir støtte til førstesalgsprinsippet.

Ved salg i flere ledd (suksessive salg), kan være grunnlag for å legge prisen fra det første salgslandet til grunn ved beregning av tollverdien.⁵⁹ Førstesalgsprinsippet innebærer at dersom en vare omsettes gjennom flere ledd, vil salget i det tidligere leddet, på bestemte vilkår, kunne aksepteres som tollverdi. Prinsippet tolker ”salg for eksport til EU” slik at ethvert tidligere salg kan være relevant, forutsatt at varene allerede ved et slikt salg er beregnet for markedet i EU. Hvis det for eksempel blir solgt et produkt direkte fra et land til filialen, vil filialen stå som vareeier ved innførsel. Salg til et selskap med filial i Norge vil således i utgangspunktet være et salg til en kjøper i Norge.⁶⁰ Hvis førstesalgsprinsippet var grunnlaget for beregningen, ville det ikke ha spilt noen rolle om varene kom til Norge via et tredjeland. Transaksjonsverdien ville vært det samme for beregning av tollverdien for varer som hadde kommet direkte fra det første landet. Ved førstesalgsprinsippet har det med andre ord ikke noe å si for hvor mange ledd varen går gjennom før bestemmelsesstedet.

For at førstesalgsprinsippet kan anvendes er reglene slik at det kreves dokumentasjon for at varene er ment for Norge fra det tidspunkt de forlater produsenten. Dette er omtalt som

⁵⁷ Jf. Vedtak 27. september 1996 fra Toll- og avgiftsdirektoratet knyttet til Kelloggs Norge.

⁵⁸ Jf. Sherman & Glashoff: Commentary on the GATT Customs Valuation Code (1988). Under pkt. 199 flg. (side 104 flg.).

⁵⁹ Jf. Community Customs Code art. 147. EU's tollverdilovgivning.

⁶⁰ Jf. Tollverdiforskriften pkt. 4.4.3.

”transporthensynet”. Det skal påvises at varene ikke er sendt til hovedkontoret for kun å lagres der, men at hovedkontoret etter bestilling har overført varene videre til den norske filialen. Transporthensynet innebærer at forsendelsen kan anses som direkte selv om varene lagres i utlandet, dersom lagringen er nødvendig for å få en oversikt over den videre forsendelse av varene. Momenter av betydning, ved dette kriteriet, vil være varighet av lagringen eller graden av ompakning og lignende.⁶¹ Det må være en direkte sammenhengende transport. Det vil si at produktene ikke kan blandes sammen med andre produkter av samme type som samme leverandør skal sende til andre land. Vilåret om direkte forsendelse vil i dette tilfellet være brutt. Det må også kunne dokumenteres at varene var ment for opprinnelseslandet i det produsenten sendte ut varene. Et salg fra produsent i Japan til en kjøper i Thailand, vil kunne benyttes som tollverdigrunnlag inn i EU, dersom varene allerede da de forlot Japan, var ment for salg i EU. Det er imidlertid importøren som har bevisbyrden for at forutsetningene for å benytte prisen ved et salg i et slikt tidligere omsetningsledd er oppfylt.⁶²

Det kan av dette utledes at et salg ment for eksport til Norge, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. På den ene side foreligger de faktiske forhold, at varen var ment til norske kunder og ikke ment til og oppbevares på et lager. Dette må også være klart for leverandøren av varen. På den annen side kan de konkrete omstendigheter tale for noe annet. I salgsdokumentene er det ofte tilfeldigheter som råder med hensyn til hva som er endelig destinasjon. Grunnen til dette kan være at det faktisk er både utenlandske og norske kjøpere som skal ha varen. Det er nettopp dette som kan begrunnes i transporthensynet. Koordinering av varene i utlandet før endelig leveringssted kan være nødvendig og hensiktsmessig før varene transporteres videre til Norge. Det er dette mindretallet mente var tilfellet i denne saken som de begrunnet i ”tekniske årsaker”.

Det kan ikke konkluderes med at disse sakene skal oppfattes som et absolutt hinder for

⁶¹ Jf. Selected Brand-saken, s. 7, siste avsnitt.

⁶² Jf. ”Tollverdi ved import av varer som omsettes fra filial av utenlandsk foretak i Norge”.

anvendelse av førstesalgsprinsippet ved suksessive salg for eksport til Norge. Det kan hende at en ny sak, fremmet for Høyesterett, vil få et annet resultat. For det er ikke utelukket at et førstesalgsprinsipp kan anvendes dersom vilkåret om direkte forsendelse er opprettholdt. Inntil dette skjer må importørene benytte sistesalgsprinsippet for ikke å bli tillagt tilleggsmerverdiavgift og tilleggstoll.

Førstesalgsprinsippet kan ikke legges til grunn i norsk rett.

4.2.3 Hvordan skal filialer forholde seg til det norske systemet

4.2.3.1 Oversikt

I det følgende vil jeg ta opp hvorledes filialer skal organisere seg med hensyn til det norske avgiftssystemet og hvordan dette påvirker tollverdien. Dette er av interesse fordi avgiftsfastsettelsen kan variere ved forskjellige former for filialvirksomhet.

Ved en etablert filial er det flere forskjellige måter varene kan komme inn i landet på. Det er av betydning for tollverdien fordi beregningsgrunnlaget vil være forskjellig. Det er ikke gitt at de avgiftsmessige konsekvenser inntreffer i alle tilfeller der filialformen brukes. Det vanlige er at kundene bestiller produktene før de innføres. Et annet alternativ er at varene blir overført fra utlandet til Norge uten at det foreligger en bestilling fra de norske kundene. Varene kan også kjøpes av produsent/leverandør i utlandet før de sendes til Norge. Siste måte er at varene importeres dels forhåndssolgt og dels ikke forhåndssolgt.

4.2.3.2 Alternativ 1, import av varer fra hovedkontorets lager i utlandet

Spørsmålet her er om kostnader som påløper etter at varen er innført i Norge, skal beregnes i tollverdien.

Det kan forekomme at kunden har bestilt en vare før innførsel finner sted. Dersom filialen bestiller varer fra hovedkontoret i utlandet, vil hovedkontoret sende varene direkte til kundene og normalt sende intern-faktura til filialen. Ved denne forsendelsesmåten slipper man kostnader til lagerhold til Norge. Prisen som er oppført på fakturaen er det som hovedkontoret har betalt til ekstern leverandør. Filialen vil derimot sende faktura til

kundene hvor de legger til kostnader så som avanse og fortjeneste.

Tollverdiforskriften §§2 og 9 fastsetter at ved salg i flere omsetningsledd, skal det salg som utløser eksporten til Norge, anses som det relevante salg. Varen må også være solgt videre til kjøper. Dette følger av sistesalgsprinsippet.⁶³ Det vil med andre ord si at fakturaen fra hovedkontoret til filialen i Norge ikke representerer et salg. Praksisen har vært slik at filialene har brukt fakturaen fra hovedkontoret som tollverdigrunnlag. Varene har i realiteten blitt fortollet med produsentprisen som avgiftsgrunnlag. Konsekvensen av dette er at fakturaen som de norske kundene får, er tollverdigrunnlaget. På denne faktura er det som nevnt, ilagt kostnader til avanse og fortjeneste. Dette er kostnader som er kommet etter at varene ble innført i Norge. Etter Anmerkningens⁶⁴ 3. avsnitt i tollverdiforskriften skal disse holdes utenfor tollverdien.

En dom av interesse er EF-domstolens sak C-79/89.⁶⁵ Her ble tollverdikomiteens beslutning⁶⁶ lagt til grunn for tollverdifastsettelse av programvarer. I dommen fremgår at en tolldeklarasjon ikke kan korrigeres for verdiskapning som skjer etter at varen er importert innenlands.

I en senere sak, Grundig Italiana SpA og Ministerio delle Firenze,⁶⁷ kom domstolen til at EF-traktaten art. 95 (nå art. 90, svarer til EØS-avtalens art. 14), skal fortolkes slik at den er til hinder for, at en medlemsstat innfører og oppkrever en forbruksavgift, når avgiftsgrunnlaget og reglene for avgiftens oppkreving er forskjellig for innenlandske varer, og varer innført fra andre medlemsstater.

⁶³ Jf. Toll og avgiftsdirektoratets rundskriv av 23. september 1999.

⁶⁴ Som en del av Tollverdiforskriften er det forklarende anmerkninger til paragrafene. Disse er såkalte Anmerkninger.

⁶⁵ Jf. Saml. 1992 s. II-00315

⁶⁶ Jf. WTO-komiteens beslutning, Decision 4.1.

⁶⁷ Jf. Sak 68/96, saml. 1998 I-3775.

Sakens forhold var slik. Grundig Italia krevde tilbake nasjonal forbruksavgift de hadde betalt til staten ved innførsel av varer. Avgiftsgrunnlaget for innenlandske varer utgjorde kostprisen. Dette inkluderte utgifter til presentasjon og emballering. Forsendelses-, forhandlings - og formidlingsomkostninger samt alle andre omkostninger i forbindelse med markedsføring på det innenlandske markedet ble ikke medregnet. Produsenter i det innenlandske marked hadde adgang til å fradragføre en fast andel på 35 %. For importerte varer var avgiftsgrunnlaget varens verdi ved tollgrensen fastsatt til tollverdien. Tollverdien reguleres av forordning⁶⁸ og avgiftsgrunnlaget omfattet også transport og markedsføringsomkostninger til den italienske grense. Etter forordningen kan transport- og markedsføringsomkostninger i Italia fradragstrekkes. Dette er med tillegg av eventuelle utgifter og omkostninger i forbindelse med overgivelse ved grensen. For innførte varer kan avgiften ikke beregnes med faste satser som ved innenlandske varer som omsettes. Dette kan illustreres med følgende eksempel. En Italiensk produsent som leverer varer innenlands kan i avgiftsgrunnlaget fradragstrekke samtlige forsendelseskostnader. En tysk produsent som leverer samme parti varer med samme verdi i Italia, kan i avgiftsgrunnlaget kun fradragstrekke transportkostnader i Italia. Dette medførte at transport til Italia var med i beregningen av avgiften, noe som igjen medførte at tollverdien og den avgift som skulle betales ble høyere enn den verdi som dannet grunnlag for italienske varer.

Tollvesenet har tolket §2 dit hen at slike kostnader skal medtas. Grunnen er at det er vanlig at hovedkontoret eller filialen inkluderer alle sine kostnader i sin kalkyle uansett hvilket land kostnadene er pådratt i. Derfor er det ingen grunn til å tolke tolltariffens §2 slik at kostnader i Norge ikke skal tas med i priskalkylen.

Dersom det hadde vært snakk om et datterselskap i stedet for en filial, vil salget fra morselskapet i utlandet til datterselskapet, anses som det relevante salg. Det er fordi datterselskapet er et eget rettssubjekt og salget vil dermed anses som det salg, som utløser eksporten til Norge etter tolltariffens §2.

⁶⁸ Jf. Forordning nr. 1224/80 art. 3 nr. 1, jf. art. 8 nr. 1.

Spørsmålet om kostnader som har påløpt etter innførsel, skal på bakgrunn av dette, beregnes i tollverdien.

Det forekommer også at filialen omsetter fra eget lager i Norge. Overføring av varen skjer dermed uten at kunden har bestilt før innførselen. I slike tilfeller vil ikke varene være omsatt til kundene i Norge før innførsel har funnet sted. Fordi det ikke foreligger et salg før importen til Norge er foretatt, kan intern-fakturaen mellom filial og hovedkontor ikke brukes som tollverdigrunnlag etter §2-metoden. Tollverdien må fastsettes etter de alternative metodene, det vil si den pris en lignende eller identisk vare har, jf. tollverdiforskriftens §§3 og 4, eller etter §6 som er en videresalgs metode. Her tas det utgangspunkt i kundeprisen med fradrag av alminnelige kostnader og fortjeneste påløpt i Norge. Avansen til filialen faller utenom tollverdien. Grunnen til dette er at det er en helt annen metode for tollverdiberegningen.⁶⁹

Der filialer omsetter fra eget lager i Norge er det irrelevant hvorvidt selskapet organiserer seg som en filial eller et datterselskap. Tollverdien beregnes på samme måte i begge tilfeller.

4.2.3.3 Alternativ 2, import av varer kjøpt fra en leverandør eller produsent i utlandet

Dersom varene sendes direkte fra leverandør til Norge, noe som er mer og mer vanlig for å redusere kostnader, vil dette organiseres slik at filialen sender sine kundebestillinger til hovedkontoret som derved bestiller varene fra leverandøren eller produsenten. Varene blir sendt direkte fra produsent til filialen i Norge.

Her anser tollvesenet salget fra leverandør til filial som det relevante salget i henhold til §2-metoden fordi det er salg for eksport til Norge selv om varene ble bestilt fra utlandet. I dette tilfellet vil det ikke spille noen rolle for tollverdien om det er etablert et datterselskap eller en filial.

Ofte er det slik at bestilte varer fra norske kunder samles på hovedkontoret i utlandet i stedet for at de blir sendt direkte til kunden.

⁶⁹ Jf. Revisjon og regnskap, "Tollverdi ved import..".

Det kan stilles spørsmål om produsentens salg kan anses som salg for eksport til Norge etter §2-metoden selv om varene leveres til hovedkontoret, utenfor Norges grenser.

Kravet om at kunden må befinne seg i Norge er oppfylt. Det er imidlertid usikkert hvorvidt varene kan anses eksportert til Norge når varene går innom hovedkontoret, i utlandet, først. Tollvesenets retningslinjer på dette punkt er at det må vurderes konkret i det enkelte tilfellet.⁷⁰ Transporthensynet må være årsaken til at varene lagres på hovedkontoret før varene når de norske grenser.

4.2.3.4 Alternativ 3, import av varer som er dels forhåndssolgt, dels ikke

I noen tilfeller kan det tenkes at filialen importerer varer, som ikke er solgt, fra hovedkontoret sammen med forhåndssolgte varer. Der varene er importert og ikke solgt vil det være salget til kundene som representerer tollverdigrunnlaget.⁷¹ Vedrørende sistnevnte tilfelle finnes ingen forvaltningspraksis.⁷²

Er varene identiske eller lignende, fortolles de forhåndssolgte varene samtidig med varene importert for lager. Tollvesenet kan komme til at tollverdien for de usolgte varene skal være lik tollverdien fastsatt for de forhåndssolgte varene, jf. tollverdiforskriften §§3 og 4.

4.2.3.5 Konklusjon

På bakgrunn av ovenstående kan konstateres at tollverdien i visse tilfeller vil bli høyere ved import via norsk filial, enn til et norsk datterselskap i de tilfeller hvor varen sendes til Norge fra det utenlandske morselskapet. Ved eksport til datterselskapet fra hovedkontoret skal det ikke beregnes kostnader og fortjeneste som oppstår i dette selskapet i tollverdien. En følge av den avgiftsmessige behandling av filialer er at mange utenlandske foretak velger å opprette et datterselskap i Norge fremfor en filial. Norske filialer av utenlandske selskap skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet fordi virksomheten anses å ha en innenlandsk omsetning. Tollforvaltningen anser derimot filialene for ikke å ha en omsetning

⁷⁰ Jf. Tollvesenets temahefte pkt. 4.4.3. Dette ble også stadfestet i Selected Brand-saken , s.7, siste avsnitt.

⁷¹ Jf. Pkt. 4.1.2.1. ovenfor.

⁷² Jf. Valheims artikkel om ”Tollverdi ved import..”.

i Norge fordi disse ikke er selvstendige rettssubjekter i Norge.

Det kan sies at ved fastsettelse av tollverdien i filialer vil det avgjørende for tollverdien være hvordan varene transporteres og om det kan dokumenteres at varene er ”ment for eksport til Norge” allerede fra produsent til den norske filialen. Dersom det kan unngås, bør varene ikke sendes til hovedkontoret i utlandet først. Hvis dette må gjøres, er det beste at varene legges på et tollager før de videresendes til Norge.

4.2.4 Tidspunkt for innbetaling av avgift

Det kan reises spørsmål om forskjell på tidspunkt for betaling av avgift for innenlandske varer i forhold til importerte varer, kan medføre en forskjellsbehandling i strid med EØS-avtalen art. 14 som sier at *”ingen avtalepart skal på varer fra andre avtaleparter verken direkte eller indirekte legge interne avgifter som er høyere enn de som pålegges innenlandske varer”*.

Formålet med EØS-avtalens art. 14 i forbindelse med bestemmelsene om avskaffelse av toll og avgifter med tilsvarende virkning, er å sikre fri bevegelighet for varer i medlemslandene under like konkurransevilkår.

Art. 14 forbyr interne avgifter som er høyere enn de som pålegges tilsvarende innenlandske varer.⁷³

Forbudene om ikke-diskriminerings etter EØS art. 14, vil gjelde der prosedyren for innbetaling av avgiften behandler innenlandske varer og importerte varer ulikt.

Dette ble demonstrert i saken ”Kommisjonen mot Irland”.⁷⁴ Spørsmålet var om det forelå diskriminering i henhold til EF-traktatens art. 90 (tilsvarende EØS-avt. art. 14⁷⁵), ved at det

⁷³ Jf. EØS-rett, 2. utg. s. 289.

⁷⁴ Jf. Sak 55/79, saml. 1980 s. 481, jf. premiss 8, s. 491.

måtte betales merverdiavgift for innførte varer med en gang, mens man ved innenlandsk omsetning hadde flere ukers avgiftskreditt før innbetaling til myndighetene. EF-domstolen konkluderte med at skattesystemet i Irland ikke overholdt traktatforpliktelsene.⁷⁶

Kommisjonen erkjente at det ikke var forskjellsbehandling med hensyn til de gjeldende avgiftssatser, men den omstendighet at irske produkter fikk utsettelse for betaling av avgift utover det tidspunkt de bringes i omsetning, medførte at disse får en økonomisk fordel i forhold til importerte varer. Det ble også fastslått at art. 90 gjelder alle former for diskriminering med hensyn til betaling av avgift.

I sak *Grundig Italiana SpA og Ministerio delle Firenze* har domstolen gjentatt argumentasjonen fra premiss 13, i sak *Kommisjonen mot Irland*.⁷⁷

I *Dansk Denkavit ApS mot Ministeriet for skatter og avgifter*⁷⁸ kom domstolen til at det ikke er i strid med EF-traktatens art. 95 (nåværende art. 90), at medlemsstatene fastsetter avregningsperioder og innbetalingsfrister for importmerverdiavgift som avviker fra de regler som gjelder ved innenlandsk merverdiavgift.

Denkavit mente at det er en forskjellsbehandling i strid med art. 95 i og med at innenlandske varer begunstiges, fordi de har lengre kredittid og derav mulighet til å bruke likviditeten som svarer til avgiftsbeløpet. Dette medfører en rentefordel som gjør det mulig å nedsette salgsprisen på deres varer.

Kommisjonen kom til at art. 95, under den synsvinkel at det foreligger forskjellige frister i nasjonal lovgivning for importerte og innenlandske varer, under visse omstendigheter kan utgjøre et brudd på art. 95. Det ble henvist til *Kommisjonen mot Irland*.⁷⁹

Grunnen til at det ble forskjellig resultat i *Dansk Denkavit ApS* i forhold til *Kommisjonen*

⁷⁵ Jf. EØS og skatt s. 181.

⁷⁶ Jf. Dommens premiss nr. 8 s. 491 i saml.

⁷⁷ Jf. Sak 55/79, Saml. 1980 s. 481, jf. premiss 8, s. 491.

⁷⁸ Jf. Sak 42/83, 1984 ECR 2649.

⁷⁹ Jf. Sak 55/79, Saml. 1980 s. 481.

mot Irland, er fordi de irske produkter, i sistnevnte sak, fikk utsettelse for betaling av avgift utover det tidspunkt de ble brakt i omsetning.

Det kan av ovennevnte praksis⁸⁰ sies at art. 14 ikke er til hinder for at statene fastsetter forskjellige avgiftsperioder for importerte varer og innenlandske varer. På grunnlag av betalingstidspunkt og avgiftsperioder fastsatt ved lov, er det ikke uten videre tale om strid med art. 14, da dette ikke kan sammenlignes. Ved omsetning av innenlandske varer er det kjøper som står for avgiften, mens det ved importerte varer er selger som står for avgift ved innførsel. En bedømmelse etter art. 14 kan i dette tilfelle ikke foretas.

Det norske systemet er slik at forfallstidspunktet for betaling av avgiften ved omsetning av innenlandske varer skjer ved produsentens erklæring til avgiftsmyndighetene, det vil si i løpet av den måned som følger etter det kvartal, da varen ble brakt på markedet. For varer som importeres skal avgiften betales på innførselstidspunktet.⁸¹ Det er med andre ord forskjellige frister for samme avgift.

Det kan konkluderes med at nasjonal lovgivning i utgangspunktet har frihet til å fastsette forskjellige avregningsperioder for innførselsmerverdiavgift og innenlandsk merverdiavgift, uten at det vil stride mot EØS-avtalens art. 14.⁸²

Dersom innenlandske varer begunstiges utover de lovregulerte fristene (som ikke er i strid med art. 14), slik som tilfellet var i sak Kommisjonen mot Irland, vil det være et brudd på art. 14.

⁸⁰ Jf. Sak 55/79, 42/83 og 68/96.

⁸¹ Jf. Sak 68/96, saml. 1998 I-3775, s. 3780.

⁸² Jf. Sak 42/83, 1984 ECR 2649.

4.2.5 Tollvesenets bruk av tilleggsavgift

Ved feil beregning av avgift eller ved for sen innbetaling av avgift vil staten beregne tilleggsmerverdiavgift dersom importør (vareeier) har opptrådt forsettelig eller uaktsomt, jf. mval. §64, jf. toll. § 69(1), som i siste punktum sier: *”statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt toll”*.

Det første spørsmål som reises, er om det foreligger hjemmel for å ilegge tilleggsavgift der importøren er registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Grunnen til at dette spørsmål er oppe for diskusjon er fordi det er tvil om vilkåret for tap i statskassen er oppfylt,⁸³ når importøren har fradragsrett i sitt avgiftsregnskap for den for lite beregnede importmerverdiavgiften, jf. mval. §21. Toll og tilleggsavgifter vil ikke være fradragsberettiget. Dette følger forutsetningsvis av overskriften til mval. kap. XIX. ”Straff og tilleggsavgift.” Ileggelse av tilleggsavgift forankres, som nevnt, i toll. §69, jf. mval. §64. Det er imidlertid tvil om det foreligger en klar lovhjemmel for slike administrative reaksjoner på dette punkt.

Tollvesenet har gjennom sin forvaltningspraksis lagt til grunn at de på objektivt grunnlag kan ilegge administrative tilleggsavgifter ved overtredelse av toll. og mval., ved innførsel av varer. Selv om innførselsmerverdiavgiften skulle ha blitt beregnet for lavt vil ikke staten av denne grunn lide noe avgiftstap.⁸⁴

Finansdepartementet har argumentert med at statens muligheter for tap skal bedømmes ut i fra det enkelte avgiftsoppgjør. Det hevdes videre at det ikke er riktig etter loven å sammenligne virkninger av andre avgiftsoppgjør. I mval. §29 skal oversikt over fradragsberettigede inngående og utgående avgift og avregning av inngående og utgående avgift, fremgå av avgiftsoppgaven. Det kan utledes at man fra lovgivers side ser de ulike avgiftsoppgjør i sammenheng og at et eventuelt ansvar må ses i forhold til dette.

⁸³ Jf. Tolltariffens innledende bestemmelser, jf. Toll. § 69, jf. mval. § 64.

⁸⁴ Jf. Revisjon og regnskap ”Tollverdi og omsetning fra filial”.

Forarbeidene⁸⁵ til mval. viser imidlertid til at det er en sammenheng mellom inngående avgift ved innførsel, og senere fradragsrett. Det er også et forvaltningsmessig prinsipp at like tilfeller skal behandles likt. Dermed kan Finansdepartementets argumentasjon om at tapspotensialet skal bedømmes ut i fra det enkelte avgiftsoppgjør, synes å bryte med grunnleggende prinsipper. Administrativ ileggelse av tilleggsavgift etter toll. §69 bør følge samme prinsipp som praksisen etter mval. med hensyn til reaksjoner ved lovbrudd. Det kan virke rart at man ved innførsel av varer skal følge en annen administrativ praksis enn det som gjelder ved innenlandsk omsetning. Mulighetene for tap for staten er lik uavhengig av om det dreier seg om innførsel, eller innenlandsk omsetning.

Forskjellen er som nevnt, at man forholder seg til forskjellige organer ved innenlandsk omsetning og innførsel.⁸⁶

I forarbeidene⁸⁷ til tolloven uttales det:

”Departementet vil videre understreke at det ved behandlingen av saker om tilleggstoll bør utvises et konkret skjønn, hvor det bl.a tas hensyn til forholdets grovhet og rimeligheten av reaksjonen. Når det gjelder tilleggsmerverdiavgift i henhold til merverdiavgiftsloven §64, bør det bl.a inngå i vurderingen hvorvidt importøren ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift.”

Forarbeidene ble utformet før tiltredelsen av EØS-avtalen. Omtalen av tilleggstoll er ved en skjønnsmessig utøvelse av bestemmelsen også knyttet til andre rettsbrudd enn de rene unndragelser av toll, merverdiavgift eller særavgifter, så som plikten til å deklarere, mangel på dokumentasjon av opprinnelsesregler, for at varene skal innføres lovlig til Norge. Dersom det mangler slik dokumentasjon hjemler toll. §38 administrativ reaksjon i form av tilleggsavgift.

I denne sammenheng kan det vises til omtalen i NOU⁸⁸ der det er reist tvil om ileggelse av tilleggsavgift der det er fradragsrett for samme avgiften.

⁸⁵ Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) s. 61.

⁸⁶ Jf. Pkt. 2.2.

⁸⁷ Jf. Forarbeidene til tolloven Ot.prp. 108 (1992-93) s. 46.

Sivilombudsmannen uttalte i brev av 7. juli 1999, s. 3 at *”Uttalelsene i NOU’en og Skattedirektoratets retningslinjer tyder på at man ved innenlands omsetning ikke har lagt til grunn at det ved vurderingen av vilkåret skal ses på det enkelte avgiftsoppgjør isolert.”*

Det ble også uttalt at det ved utforming av den nye tolloven § 69 var et ønske om et harmonisert, oversiktlig og enhetlig regelverk. Dette taler mot at vilkåret skal omfattes annerledes etter toll., enn etter mval.

I en rettskraftig dom fra Borgarting lagmannsrett⁸⁹ ble Toll og avgiftsdirektoratets ileggelse av tilleggsmerverdiavgiften delvis opphevet. Hyundai ble ilagt tilleggsmerverdiavgift fordi transaksjonsverdien var satt for lavt. Dette ble vedtatt selv om Hyundai hadde fått fullt fradrag for inngående merverdiavgift og staten ikke hadde lidt noe avgiftstap som følge av at merverdiavgiften var for lavt beregnet. Hyundai mente at tilleggsavgift bare kunne ilegges dersom avgiften er unndratt. Det ble påberopt usaklig forskjellsbehandling fordi utenlandske rettssubjekter ikke kan pålegges å betale renter på skyldig merverdiavgift i motsetning til innenlandske selskaper. Det ble imidlertid fastsatt at merverdi anses som unndratt dersom den ikke er betalt på riktig tidspunkt. Det vil anses som at riktig merverdiavgift ikke er beregnet og således ikke betalt.

Reelle hensyn og sammenheng i avgiftssystemet (at det bør være en lik behandling av avgifter etter merverdiavgift- og toll-systemet) tilsier en varsomhet ved ileggelse av tilleggsavgifter i fradragstilfellene.

Selv om det kan utledes fra forskrift, forarbeider og Sivilombudsmannens uttalelse at man ved statens tapspotensial skal se de ulike avgiftsoppgjør i sammenheng, fastholder Finansdepartementet at det skal bedømmes ut i fra det enkelte avgiftsoppgjør. Tollvesenet følger i disse tilfellene heller ikke Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift.

⁸⁸ Jf. NOU 1991:30 s 196-197, jf. Ot.prp. nr. 1, 2003-2004, jf. pkt. 20.5.3.

⁸⁹ Jf. LB- 2001-1742.

Det kan hevdes at det kan ilegges tilleggsavgift hvis den ilagte tilleggsavgift ikke overstiger erstatningsbeløpet dersom det hadde blitt beregnet rente av utestående merverdiavgift, slik tilfellet er i forhold til innenlandske foretak. Etter dette kan det fastslås at det kan pålegges en lav tilleggsavgift i motsetning til rente for flere år.⁹⁰

Konklusjonen blir etter dette at det foreligger hjemmel for å ilegge tilleggsmerverdiavgift i slike tilfeller.

4.2.5.1 Ileggelse av tilleggsavgift og EØS art. 14

Strider tollvesenets praksis, vedrørende ileggelse av tilleggsavgift med EØS-avtalen art. 14?

EF-domstolen har gjennom praksis⁹¹ utviklet kriterier for å fastslå om det foreligger diskriminering ved indirekte beskatning. Rekkevidden av art. 14 må dermed ses i sammenheng med praksisen.

I dommen *Kommisjonen mot Italia*.⁹² uttalte domstolen at ikke-diskrimineringsprinsippet omfatter ”*selv den mest beskjedne form for forskjellsbehandling*”.

I en avgjørelse fra EF-domstolen, *Drexel*⁹³, ble en importert bil til Italia beslaglagt av myndighetene på grunn av for lite og for sen innbetalt merverdiavgift. Domstolen fant at inndragning av bilen ikke var i samsvar med fellesskapsretten og var en hindring for den frie varebevegelse. Inndragning var ikke en vanlig sanksjon, men ble foretatt for å sikre betaling av merverdiavgift. Det ble uttalt at det ikke er en forpliktelse å ha like regler for overtredelse, men at forskjellen i regelverket ikke må medføre at reglene mellom

⁹⁰ Jf. TOSLO-2001-12793.

⁹¹ Jf. *Kommisjonen mot Danmark*, sak 106/84 og *Kommisjonen mot Frankrike*, sak 196/85, *Humblot mot Directeur des Services Fiscaux*, sak 112/84.

⁹² Jf. Sak 278/83, Saml 1985 s. 2503.

⁹³ Jf. Sak 299/86, Saml. 1988 s. 1213.

importerte varer og tilsvarende varer ved innenlandsk omsetning, ikke er proporsjonale.⁹⁴

I Kommissjonen mot Hellas,⁹⁵ kom domstolen til at der medlemsstater ved fastsettelsen av avgift på biler har fastsatt forskjellige regler for beregningen av bilens avgiftspliktige verdi, avhengig av om bilen innføres fra en annen medlemsstat eller blir produsert på eget område, vil være i strid med art. 95. Dette vil gjelde der de innførte bilene blir beskattet hardere som følge av at innenlandske biler får fradrag ved beregning av avgiftsgrunnlaget, eller som følge av tillegg ved beregning av dette grunnlag for innførte biler. Dette medfører nemlig at biler kjøpt i Hellas stilles gunstigere i forhold til biler som innføres fra de øvrige medlemsstater. De innførte bilene ble forskjellsbehandlet da de ble ilagt en fast forhøyelse av avgiften på 21% eller 23,2% av den avgiftspliktige verdi, mens biler samlet i Hellas ble beskattet på grunnlag av den reelle verdi, nemlig prisen "ab fabrik".

I Kommissjonen mot Hellas⁹⁶ kom domstolen til at den progressive avgiften ikke var diskriminerende i seg selv, men fordi det kun var importerte biler som ble iført den høyeste avgiften, var det i strid med art. 95. Kommissjonen henviste til en tidligere avsagt sak hvor det ble uttalt at avgiften kun kan ha progressiv sats dersom det er "*basert på objektive kriterier*". Domstolen fant at Hellas ikke oppfylte dette kriteriet. Det kunne ikke objektivt begrunnes at avgiften skulle være høyere ved et stort sylindervolum, da alle biler uansett sylinder er lignende varer.

I Casarin-dommen⁹⁷ uttalte EF-domstolen at en avgift alene ikke kan anses som diskriminerende fordi det er varer fra andre medlemsland som vil falle inn under tyngste avgiftskategorien. Forutsetningen for dette, er at reglene bygger på nøytrale prinsipper og

⁹⁴ Jf. Sak 299/86, premiss 23 og 24.

⁹⁵ Jf. Sak 327/90, Saml. 1992 s. I-3033. Den samme argumentasjon er brukt i sak 112/84.

⁹⁶ Jf. Sak 132/88, Saml. 1990 s. I-1567.

⁹⁷ Jf. Sak 113/94, Saml. 1995 s. I-4203.

uten noen diskriminerende elementer. Dette følger også av Kommisjonen mot Hellas.⁹⁸

Ut fra den rettspraksis det er vist til, kan det utledes at det forutsettes at formålet med avgiften ikke er å favorisere innenlandske varer, eller å hindre importvarer fra andre medlemsland.⁹⁹ Det medfører ikke at det i seg selv er diskriminering dersom importerte varer er de som havner under den tyngste avgiftskategorien. Så lenge regelverket bygger på nøytrale prinsipper og uten diskriminerende regler, vil de ikke være i strid med EØS-avtalen. Det kan imidlertid fra Kommisjonen mot Italia¹⁰⁰ sies at listen ikke legges for høyt når det kommer til diskriminerende avgifter.

I norsk rett er det som nevnt, også slik at innenlandsk produksjon og importerte varer behandles av forskjellige organer som behandler sanksjoner i regelverket ulikt. Dersom tollvesenets sanksjoner, for innførte varer, er strengere enn reglene for overtredelse av forpliktelsene i forbindelse med merverdiavgift ved omsetning av innenlandske varer, kan dette stride mot EØS-avtalen.

Det er ikke tvil om at det er en strengere anvendelse av tollreglene, når de praktiserer med tilleggsavgifter ved innførsel. Det norske regelverket ved manglende betaling av merverdiavgift ved innførsel, medfører konsekvent strengere sanksjoner enn de som følger av manglende betaling av merverdiavgift i omsetning av innenlandske produkter.

Tilleggsavgift for innførselsmerverdiavgift skal ikke praktiseres diskriminerende i forhold til tilsvarende administrativ reaksjon ved innenlandsk omsetning. I og med at tollvesenet ikke følger Skattedirektoratets retningslinjer for illeggelse av tilleggsmerverdiavgift, fører dette til at det ikke er en lik behandling av avgifter etter merverdiavgift- og toll-systemet.

⁹⁸ Jf. Sak 132/88, Saml. 1990 s. I-1567.

⁹⁹ Se også "Rettslige sider ved Norges EU-rettede avtaler", Finn Arnesen og Hans Petter Graver, 2000, s. 108.

¹⁰⁰ Jf. Sak 278/83, Saml 1985 s. 2503.

Etter disse momenter kan det konstanteres at tollmyndigheten sin praksis er i strid med diskrimineringsforbudet i EØS-avtalens art. 14.

4.2.5.2 Er det EØS-stridig å illegge tilleggsavgift, når beregningsgrunnlaget etter tollverdiforskriften §2 ikke er synlig for de næringsdrivende

Dette har sammenheng med begrunnelsen for at avgiften blir ilagt.

En av hovedgrunnene til at filialene blir ilagt tilleggsavgift og lignende, er at de norske tollreglene er utformet på en måte som gjør de vanskelig å forstå. Gjennomføringen av GATT/WTO - avtalen fant sted uten noen særlig norsk inkorporering av GATT/WTO - avtalens tollverdiregler. Det fremkommer ikke av den norske tollverdiforskriften at det er det siste salget som skal legges til grunn. Vedleggene som er med i denne avtalen er ikke med i forskriften.¹⁰¹ Det er disse vedleggene toll- og avgiftsmyndighetene legger vekt på ved sine avgjørelser. Tollvesenet har ikke kunngjort hvorledes de tolker forskriftens §2 i henhold til filialer, og det har vært opp til den enkelte næringsdrivende å tolke ordlyden.

Dette har ført til at mange filialer har tolket bestemmelsen som førstesalgsprinsippet i tråd med resten av medlemsstatene, som igjen har medført etterberegning av tilleggsavgifter fra tollvesenets side.

GATT/WTO - avtalens innledning er tatt inn i St.prp. nr 65.¹⁰² Her fremgår det at avtalen skal anvendes for å få større likhet og sikkerhet under gjennomføringen av den. Videre er det uttalt at det er behov for et nøytralt, likt og rettferdig system for fastsettelse av tollverdi på varer som hindrer bruk av vilkårlige eller fiktive tollverdier. Det er også vist til at tollverdien bør fastsettes etter rettferdige og enkle kriterier i samsvar med handelspraksis.

Det samme kan utledes i Kommisjonen mot Danmark.¹⁰³

Dette syn er fulgt opp i senere saker i EF-domstolen. En medlemsstats forsøk på å oppnå

¹⁰¹ Jf. "Tollverdi..." av Kjerstin Ongre.

¹⁰² Jf. St.prp nr. 65 (1993-94) s. 240.

¹⁰³ Jf. Sak 106/84, Saml. 1986 s. 833.

sosial og økonomisk likhet ved å ha forskjellig nivåer av skatt, kan virke inn på den frie bevegelse av varer mellom medlemsstatene. Når det således gjelder forståelsen og praktiseringen av disse reglene, blir praktiseringen i de øvrige land som er tilsluttet GATT-avtalen av stor betydning.¹⁰⁴

Det ble også slått fast i Borgarting Lagmannsretts dom¹⁰⁵ at praktiseringen av andre GATT-land skal legges til grunn ved vurdering av tollverdireglene. Det fremgår i denne dommen at Finansdepartementet også har lagt dette synspunktet til grunn.¹⁰⁶ I mangel av annen norsk rettspraksis på området kan denne dommen sies å ha større rettskildemessig betydning enn andre lagmannsrettsdommer.

Det kan sies at beregningsgrunnlaget og illeggelse av tilleggsavgifter strider mot avtalens formål. Norge har ikke overholdt sine traktatforpliktelser.

4.2.5.3 Kan allmenne hensyn i art.13 påberopes som hjemmel for unntak av diskrimineringsforbudet i art. 14

Art. 13 lyder: *"Bestemmelsene i art 11 og 12 skal ikke være til hinder for forbud eller restriksjoner på import som er begrunnet ut fra hensynet til offentlig moral, orden og sikkerhet."*

Ordlyden i art. 13 er av en slik karakter at den hjemler unntak fra art. 11 og 12.

I Einarsson-saken¹⁰⁷ slo domstolen fast at art. 13 ikke hjemler unntak fra art. 14.

Forskjellige avgiftssatser kan imidlertid begrunnes i "objektive hensyn".¹⁰⁸ Dette er aktuelt der avgiftsreglene er nøytrale, men rent faktisk rammer importvarer hardere enn nasjonale

¹⁰⁴ Jf. St.prp nr. 25 (1979-1980).

¹⁰⁵ Jf. Av 29. mai 1997.

¹⁰⁶ Jf. LB-1996-355, avsnitt 30.

¹⁰⁷ Jf. Sak E-1/01.

¹⁰⁸ Jf. EU LAW, 4. utg. s. 651.

varer.¹⁰⁹ Grunnen til at dette er tillatt, er for å forhindre en for hard bedømmelse av et tilfeldig utslag av avgiften.

I *Chemical Farmaceutici mot DAF SpA*¹¹⁰ ble ulike avgiftssatser på alkohol tillatt etter objektive hensyn. Av denne sak kan det utledes at domstolen vil tillate en stats avgift dersom det er forenlig med fellesskapsretten og avgiften er et utslag av et økonomisk politisk mål, som på sin side oppfyller de krav reglene i traktaten oppstiller. Dette gjelder der det er like avgiftsregler for alle, men i og med at Italia ikke produserte biler i høyeste avgiftsklasse ble importerte biler ilagt den høyeste avgift. Dette medførte en konkurransehindring for importerte biler.

Dette ble også diskutert i *Kommisjonen mot Frankrike*.¹¹¹ Saken gjaldt spørsmål om det ut fra objektive hensyn kunne tillates at en type vin produsert i visse områder i Frankrike, kunne ha lavere avgiftssats enn andre vinsorter. Avgiftssatsen gjaldt vinen som sådan og alle andre importerte viner. Behovet for lavere sats for disse vinene var det opp til den franske stat å dokumentere behovet for. Den franske stat påviste at den lave avgiften var en generell støtte for viner som ble produsert i distrikter med dårlig jord og lite regn. Denne avgiftsordningen ble akseptert av domstolen fordi avgiften ville gjelde for alle produkter av tilsvarende karakter uavhengig av opprinnelsessted.

Det kan med dette utledes at allmenne hensyn kan begrunne forskjellige avgifter. Ileggelse av tilleggsmerverdiavgift er en indirekte diskriminering. Det er fordi det norske regelverket formelt sett behandler innenlandske og utenlandske produkter likt, men rent faktisk påvirker importprodukter og innenlandske produkter forskjellig. Dette er tilfellet ved tilleggsavgifter, da de rammer utenlandske importører hardere. Det er flere grunner til

¹⁰⁹ Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett, s. 198.

¹¹⁰ Jf. Sak 140/79, Saml. 1981 s. 1.

¹¹¹ Jf. Sak 196/85, Saml. 1987 s. 1597.

dette. Det ene er at det ikke er synlig for utenlandske næringsdrivende at sistesalgsprinsippet legges til grunn og at det foreligger en diskriminering fordi det faktisk er de utenlandske næringsdrivende som oftest blir rammet av tilleggsavgiftene.¹¹² Det vil allikevel være i strid med art. 14 hvis det foreligger en diskriminering som ikke kan begrunnes i de hensyn EØS-avtalen ivaretar.

Tilleggsavgift er en straffesanksjon som ilegges der den næringsdrivende forsettelig eller uaktsom har overtrådt bestemmelsene i mval., eller forskrifter som følger av denne. Merverdiavgiftsretten har et selvdeklareringsprinsipp for betaling av merverdiavgift. De avgiftspliktige er pålagt en omfattende opplysningsplikt med sikte på å fremlegge og klarlegge det faktiske materialet som danner grunnlaget for avgift. Det kan sies at det ikke trengs en nærmere forklaring for at opplysningsplikten må underbygges av et kontrollsystem og av effektive sanksjoner mot overtredelse. For å sikre at de avgiftspliktige etterlever regelverket er avgiftsmyndighetene gitt fullmakt til å ilegge tilleggsmerverdiavgift.

Det kan argumenteres med at art. 14 kun gjelder de materielle bestemmelser i den nasjonale lovgivning og ikke spørsmål av strafferettslig karakter. Dette argumentet kan ikke tillegges vekt. Selv om straffelovgivningen og sanksjonsordningen på avgiftsområdet hører under medlemsstatenes kompetanse, oppstiller fellesskapsretten visse grenser der nasjonale bestemmelser må antas å kunne påvirke avgiftsnøytralitet med hensyn til samhandelen innenfor fellesskapet. Det er disse formål art. 14 og EØS-avtalen vil ivareta. Det kan hevdes at varen som importeres blir ilagt en høyere avgift enn ”tilsvarende vare” som produseres i Norge. Avgiften er ikke opprinnelsesnøytral og følger ikke saklige hensyn i en EØS-kontekst.¹¹³

¹¹² Jf. Uttalelse fra Toll- og avgiftsdirektoratet 27. sept. 1999 vedrørende beregningsgrunnlaget for toll og merverdiavgift på varer importert til filialer av utenlandsk foretak. Dette medførte at Tollvesenet har foretatt kontroller av en rekke filialer.

¹¹³ Jf. Sak 140/79, Saml. 1981 s. 1.

Myndighetens ileggelse av tilleggsavgift kan verken begrunnes i art. 13 eller ulovfestede allmenne hensyn.

4.3 Er krav om registrering ved representant et tiltak med tilsvarende virkning, jf. art. 11

Etter Forskrift nr. 71, jf. §4¹¹⁴ sier at *"faktura vedrørende den utenlandske næringsdrivendes omsetning av varer her i landet skal sendes gjennom hans representant"*, som henviser til bokettersynforskriften¹¹⁵ § 5-1-2(3) som lyder: *"Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet ved representant etter merverdiavgiftsloven §10(3), skal også representantens navn og adresse fremgå av salgsdokumentet"*.

Spørsmålet er om representantkravet rammes av art. 11, som bestemmer at alle tiltak med tilsvarende virkning skal være forbudt mellom medlemsstatene. Grunnen til dette er at det er påkrevd ekstra av representanten ved gjennomgang av fakturaene i forhold til norske næringsdrivende.

Representantkravet må ses som en forholdsregel for å sikre krav mot utlendinger med en ofte løs tilknytning til Norge. Det er en forutsetning at representanten har vært i aktsom god tro med hensyn til at reglene ikke er fulgt.¹¹⁶ Bokføringsforskriften angir også hvilke opplysninger representanten må påføre salgsdokumentet. Representanten skal påføre sitt navn og registreringsnummer i avgiftsmanntallet samt merverdiavgiften av vederlaget på salgsbilaget.¹¹⁷ Representantens ansvar blir etter dette å påse at bokføringsplikten er overholdt, at bokførte opplysninger er dokumentert, relevante spesifikasjoner utarbeidet og at oppbevaringskravene overholdes. Det er ikke krav om at representanten selv forestår

¹¹⁴ Jf. FOR-1977-03-31-4933

¹¹⁵ Jf. FOR-2004-12-01-1558.

¹¹⁶ Jf. Forskrift nr. 71, § 4, jf. forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-1-2 tredje ledd og § 5-2-1 tredje ledd.

¹¹⁷ Jf. Forskrift nr. 71, § 4.

bokføringen. Det påpekes spesielt at regelverket forutsetter at næringsdrivende som er registrert med representant skal sende salgsdokumentet gjennom representanten.

Det er nemlig slik at det utenlandske selskapets faktura sendes uten beregnet merverdiavgift så representanten må påføre dette før fakturaene sendes til kjøper. For selskaper som har stor omsetning til norske forbrukere vil dette være en betydelig administrativ kostnad.

Norske næringsdrivende må også foreta bokføring, men de er ikke pålagt å gjøre det på en så omfattende måte som representanten. For norske næringsdrivende vil merverdiavgiften fremgå av fakturaen og revisorene må ikke gå igjennom fakturaene før de blir sendt til kjøper. De vil kun ha en plikt kontroll av regnskapet i ettertid.

Ulike former for sikkerhetsstillelse overfor importøren, vil være en importrestriksjon etter art. 11. Det følger bl.a. av EF-domstolens sak Rewe Zentralfinanz,¹¹⁸ hvor det ble fastslått at kontroller og inspeksjoner av importvarer, faller innenfor art. 11. Dette gjelder eksempelvis krav til representant i importlandet.

Det er her tale om restriksjoner som åpenbart legger større byrde på importerte varer enn på innenlandske varer. Det følger av EF-domstolens praksis at slike tiltak alltid vil anses som importrestriksjoner etter EF-traktaten art. 28 og dermed også under EØS-avtalens art. 11.

Det avgjørende etter art. 11 er hvilken virkning nasjonale tiltak har for økonomiske aktører innen EØS. Bestemmelsen gjelder også hvor den nasjonale regel kan være til hinder for eller innebære ulemper for den virksomhet, som utøves av en næringsdrivende med hjemsted i en annen medlemsstat. Det er viktig å merke seg at ethvert tiltak kan være en importrestriksjon uavhengig av hvor ubetydelig den virker.¹¹⁹

Det koster ekstra tid og penger for selgeren at representanten må følge den nevnte

¹¹⁸ Jf. Saml. 1975 s. 843.

¹¹⁹ Jf. EØS, 2.utg., s. 303.

fremgangsmåte. Det kan sies at det er uforholdsmessig tyngende. Gjennomgangen av fakturaene slik representanten må foreta, kan derfor sies å ha en negativ virkning på importvarer som stiller dem i en dårligere posisjon enn norske selskap.

Det kan med dette sies at representantens gjennomgang av fakturaene er et opprinnelsesbestemt tiltak som direkte pålegger selgeren en ulempe og en byrde. Det kan ikke anses å være opprinnelsesnøytralt da det ikke kreves en slik gjennomgang av de norske selgerne. Et opprinnelsesbestemt tiltak vil alltid være en importrestriksjon i henhold til art. 11.¹²⁰ Det medfører at varer som er lovlig fremstilt i ett land, ikke uten videre kan omsettes i et annet. Det vil kreve en form for tilpasning for den utenlandske næringsdrivende, i forhold til hva som kreves i hjemlandet.

Det kan derfor konkluderes med at kravet til representant er et tiltak med tilsvarende virkning.

4.3.1 Kan regelen om krav til representant begrunnes i allmenne hensyn etter art.13

Dersom hindringene behandler produkter fra EØS-stater ulikt med innenlandske produkter kan de bare unntas i hensynene som er nevnt i art. 13.¹²¹ Spørsmålet blir etter dette, om tiltaket kan tillates i de uttømmende hensyn som art. 13 inneholder.

Restriksjoner som direkte pålegger importvarer en ekstra byrde, eller gir innenlandske varer en ekstra fordel, kan bare unntas fra forbudet i art. 11 dersom de er begrunnet i de hensyn som er nevnt i art. 13. Slike restriksjoner skal imidlertid ikke føre til vilkårlig forskjellsbehandling eller være en skjult hindring for handelen mellom avtalepartene. Det er videre uttalt i *Wilhelmsen-dommen*¹²² at art. 13 skal tolkes restriktivt. Grunnen til dette

¹²⁰ Jf. EØS-rett, s. 302.

¹²¹ Jf. EØS-rett, s. 275.

¹²² Jf. Sak E-6/96.

er at den utgjør et unntak fra den grunnleggende regel om den frie varebevegelse mellom EØS-statene.

Det er videre slik at art. 13 kun omfatter hensyn av ikke-økonomisk art.¹²³ Det er fordi det vil stride mot målsettingen om et integrert marked dersom en medlemsstat kan tilsidesette hensynet til den frie bevegelse på bekostning av sine økonomiske interesser.

De hensyn som er ramset opp i art. 13, vil ikke gjelde for hensynet bak kravet til representant.

4.3.2 Kan importrestriksjonen begrunnes i ulovfestede allmenne hensyn

Ulovfestede unntak følger av EF-domstolens praksis.

Etter Cassis de Dijon-dommen¹²⁴ har EF-domstolen åpnet for at hindringene kan begrunnes i andre hensyn enn dem som eksplisitt er nevnt i traktaten, så som effektiv skattekontroll og forbrukerbeskyttelse. Betingelsen for dette er at de aktuelle hindringer for den frie bevegelse behandler innenlandske og importerte varer etter de samme kriteriene.

Det kan synes som om det ut fra praksis¹²⁵ bekreftes at importrestriksjoner som formelt sett gjelder både innenlandske varer og importprodukter, men som indirekte forskjellsbehandler importproduktene, kan godtas hvis de er begrunnet i allmenne hensyn generelt. Indirekte forskjellsbehandling kan med andre ord begrunnes i hensyn som ikke er nevnt i art. 13, mens direkte diskriminering ikke kan det.

¹²³ Jf. Kommisjonen mot Italia (1961 s. 635) og Kommisjonen mot Irland 1985 s. 1761.

¹²⁴ Jf. Sak 120/78.

¹²⁵ Jf. de Agostini, jf. Sak 36/95 og Sass, jf. Sak 254/98.

Det er ingen grunn til å drøfte om reglene er egnet og hensiktsmessige, da proporsjonalitetskravet sjeldent er oppfylt ved direkte diskriminering.¹²⁶

Videre er det slik at et opprinnelsesbestemt tiltak bare kan begrunnes i lovbestemte unntak, og vil alltid være en importrestriksjon i henhold til art. 11.¹²⁷

Kravet til representantens gjennomgang av fakturaene kan ikke begrunnes i ulovfestede allmenne hensyn og kan dermed ikke opprettholdes.

4.4 Foreligger EØS-strid vedrørende filial og datterselskaper

Det kan stilles spørsmål om praktiseringen av tollovgivningen¹²⁸ fører til at det foreligger en diskriminering som indirekte kan være i strid med EØS-avtalen art. 31, som sier at det ikke skal være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium.

Grunnen til dette er, som nevnt ovenfor, at tollverdireglene¹²⁹ praktiseres forskjellig avhengig av om importøren er et norsk selskap, et utenlandsk selskap eller en norsk filial av utenlandsk selskap. Siden filialene er pålagt å innbetale skatt av inntektene i Norge, er de i skatterettslig sammenheng ansett som selvstendige skattesubjekter, mens de i avgiftsmessig sammenheng blir å anse som et uselvstendig rettssubjekt ved at de identifiseres fullt ut med hovedkontoret i utlandet. Avgiftsgrunnlaget blir et annet for utenlandske næringsdrivende enn for norske næringsdrivende. Norske selskap kan dermed bli favorisert i forhold til de utenlandske.

¹²⁶ Jf. EØS, 2. utg, s. 276.

¹²⁷ Jf. EØS-rett, s. 302.

¹²⁸ Jf. Tollverdiforskriften §2.

¹²⁹ Jf. Tollverdiforskriften §5.

I sak Finanzamt Köln-Roland¹³⁰ ble det uttalt at ulovlig forskjellsbehandling etter EU-retten kan bestå i at det for like situasjoner anvendes forskjellige bestemmelser eller at samme bestemmelse anvendes på ulike situasjoner. Dette kan legges til grunn for vurderingen av om det har foregått en ulovlig forskjellsbehandling.

Selskapet står i utgangspunktet fritt til å velge etableringsform i Norge. Det er ikke noen formelle hindringer i forhold til å etablere filialer for utenlandske selskap. Dette kommer også frem av nevnte tingrettsdom.¹³¹ Spørsmålet blir dermed om virkningen av at en filial ikke oppnår at transaksjonsverdien legges til grunn for verdiberegningen etter tollverdiforskriften §2, ved overføring av varer mellom hovedselskapet og filialen i motsetning til hva som gjelder et datterselskap, er å anse som etableringshindring¹³² i forhold til utenlandske selskapers filialer.

I Kommisjonen mot Frankrike¹³³ ble spørsmål om fradrag for aksjegotgjørelse tatt opp. I Frankrike var filialer og aksjeselskap skattepliktige på lik linje. I forhold til aksjeselskap ble det gitt 50% godskriving for aksjegotgjørelse, men ikke for filialer der hovedselskapet ikke hadde hjemsted i Frankrike. Domstolen kom til at dette var en ulovlig praksis som brøt med prinsippene for fri etableringsrett innenfor EU.

Det kan sies at denne avgjørelsen fra EF-domstolen er utslag av restriksjonsforbudet idet det ble gjort forskjell mellom selskaper som var etablert i Frankrike og selskap som ikke var etablert der. Avgjørelsen kan ikke tas til inntekt for at det gjelder et restriksjonsforbud innenfor EØS-retten i forhold til fri etableringsrett.

Etter EØS-avtalen art. 31(2) skal det gjelde samme vilkår som lovgivningen etablerer for landets egne borgere som for utenlandske foretak.

¹³⁰ Jf. Sak 279/93.

¹³¹ Jf. TOSLO-2001-12793.

¹³² Jf. EØS-avtalens art. 31.

¹³³ Jf. Sak 270/83.

I sak Kommisjonen-Belgia¹³⁴ satte belgiske myndigheter vilkår for refusjon. Det var kun prøvetaking foretatt i et laboratorium, eid av lege eller farmasøyt, som kunne få refusjon. Dette medførte at adgangen til sekundæretableringer for utenlandske selskaper, i Belgia, var utelukket. Utenlandske leger og farmasøyter stod imidlertid fritt til å etablere seg. Hvis det hadde vært et generelt restriksjonsforbud, ville dette vært umulig.

Det kan dermed legges til grunn at det ikke kan oppstilles et generelt restriksjonsforbud i forhold til EØS-avtalens art. 31(2), og at den enkelte medlemsstat kan pålegge konkrete restriksjoner for det enkelte rettsområdet dersom det gjelder like regler for egne og utenlandske rettssubjekter. Dette følger også av teorien.¹³⁵

I Kommisjonen mot Belgia ble det også vist til at det er forbundet ulike rettsvirkninger ved valg av selskapsform, ved etablering av nye virksomheter.

Velger man å etablere en filial vil dette skille seg fra etablering av et datterselskap. Reglene for filial- og datterselskaper vil gjelde likt for norske og utenlandske næringsdrivende. Selv om restriksjonene som følger av norsk lovgivning fører til at rettsvirkningene slår ulikt ut ved etablering av filial og datterselskap, er det ikke sikkert at dette er et brudd på Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Tingretten¹³⁶ viste til at Borgarting lagmannsretts dom 7. november 2002 legger denne vurderingen til grunn. Vedtaket kan således ikke bli ugyldig fordi det er i strid med EØS-loven. I Selected Brand-dommen ble det konkludert med at tollmyndighetenes behandling av filialer av utenlandske foretak ikke er i strid med EØS-avtalen. Retten begrunnet dette med at det er selskapet selv som velger etableringsform og at tollverdiforskriftens §2 er en nøytral bestemmelse som ikke innebærer noen spesielle nasjonale importkrav, importrestriksjoner eller produktkrav.

Det kan konkluderes med at ulike avgiftsmessige konsekvenser av etableringsformen ikke

¹³⁴ Jf. Sak 312/03, Saml. 2004 s. I-01975.

¹³⁵ Jf. EØS-rett, 1.utg., s. 260-263.

¹³⁶ Jf. TOSLO-2001-12793.

er i strid med EØS-avtalen. Det er ikke etableringsformen som skaper ulike avgiftsmessige konsekvenser, men måten foretaket innhenter varene til Norge på.

5 Avslutning

Den økende internasjonale varehandel har fremkalt et krav om at norsk avgiftsrett harmoniseres med regelverket i andre land.

EØS og EU's regelverk har som målsetting å ivareta disse krav og tilrettelegge for enkel vareflyt. EØS-avtalen forutsetter ikke at norsk merverdiavgift skal harmoniseres med EU-regelverket. Dersom Norge blir medlem av EU vil EU's regelverk med direktiver, forordninger og dommer bli en del av norsk rett. De fire friheter som Norge i medhold av EØS-avtalen har en forpliktelse til å etterleve, gir føringer på at særskilte regler på avgiftsområdet må tilpasses. Dette gjelder reglene om ikke-diskriminering i art. 14.

Manglende harmonisering av regelverket er uheldig både for norske og utenlandske næringsdrivende som opererer internasjonalt. Av uheldige virkninger kan nevnes konkurransevridninger og merkostnader på grunn av uklare regler som krever merarbeid. Av disse grunner har mange utenlandske selskaper valgt å etablere datterselskap i Norge istedenfor filial, fordi beregningen av tollverdien blir høyere hvis utenlandske selskaper har en filial i Norge i stedet for å organisere selskapet som et datterselskap. Det er uheldig at avgiftsregler skal tillegges vekt når utenlandske næringsdrivende skal ta stilling til hvilken selskapsrettslig modell som skal velges ved etablering i Norge.

Etter forhandlingene i 1994 om EU-medlemskap i Norge, har det norske regelverket blitt mer likt det som gjelder for EU-landene. Endringene ble gjort uten at EØS-avtalen krevde det (for eksempel refusjonsordning for utenlandske næringsdrivende).

Om Norge velger å stå utenfor EU kan det allikevel være hensiktsmessig å hente ideer fra regelverket (slik som ved refusjonsordningen).

EU-kommisjonen la i juni 2002 frem et strategisk program om et forbedret merverdiavgiftssystem. Hovedfokuset har vært på forenkling, modernisering, en mer ensartet anvendelse av regelverket mellom landene og iverksettelse av et mer forpliktende administrativt samarbeid mellom avgiftsmyndighetene.

Forenklinger kan knyttes til administrative lettelser for den enkelte avgiftspliktige, blant annet avvikling av kravet om representant. Som drøftet ovenfor, medfører kravet om representant en stor administrativ byrde for utenlandske næringsdrivende. Innenfor EU-fellesskapet kan ikke medlemslandene, etter nåværende regelverk, pålegge den næringsdrivende å ha en merverdirepresentant.

Tollverdireglene bør tolkes slik at det er like regler for tollverdi (førstesalgsprinsippet). Dersom dette ikke lar seg gjøre, må de prosedyrene Norge følger være synlige for de utenlandske næringsdrivende, slik at de beregner riktig merverdiavgift og dermed slipper tilleggsavgiftene.

På tross av Ifi OY – dommen er innholdet i begrepet ”innenlandsk omsetning” fortsatt uklart. Dette skaper problemer for utenlandske næringsdrivende som driver postordresalgsvirksomhet.

Avgiftsfritaket inntatt i småpakkeregelen som er begrunnet i administrative hensyn, vil regelmessig innebære en diskriminering av norske næringsdrivende. Regelen er av denne grunn kritisert av norske næringsdrivende og blir fortløpende vurdert av de politiske myndigheter. Det er ingen enkel oppgave å avveie rettferdighet for norske næringsdrivende opp mot behovet for enkle regler som gjør det lettere for norske forbrukere å kjøpe varer av utenlandske postordrevirksomheter.

6 Kilder

6.1 Lover og forskrifter

- Merverdiavgiftsloven, lov av 29.juni 1969 nr. 66.
- Tolloven, lov av 10. juni 1966 nr. 5.
- Forbrukerkjøpsloven, lov av 21. juni 2002 nr.34.
- EØS- avtalen, lov av 27. nov 1992, nr. 109.
- Tollverdiforskriften av 3. desember 1980 nr. 4917.
- Forskrift 31. mars 1977 nr 4933 (nr. 71), merverdiavgiftsloven.
- Forskrift nr. 12, 12. desember 1975 om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer.
- Forskrift til tolloven 15. des., 1967.
- Forskrift til tolloven av 12.des. 1980 nr. 4917.
- 2-bokstavkoder under ISO 3166-1 standarden § 3, jf. forskrift 1. august 2003 nr. 990 om domenenavn.
- Forordning til EØS-avtalen, 1224/80.
- Bokettersynforskrift 2004-12-01 1558.

6.2 Direktiver

- Community Customs Code art. 147.
- GATT-avtalen, av 1. januar 1948.
- GATT-avtalen, av 1. januar 1995.

6.3 Forarbeider og stortingsproposisjoner

- Ot.prp. nr. 17 (1968–69) til mval.
- Ot. prp. nr. 71 (1968-69) til mval.
- Ot.prp. nr. 108 (1992-93) til toll.

- Ot.prp. nr. 2 (2000-01) merverdiavgiftsreformen 2001.
- Ot.prp.nr. 91 (2000-01) fbkjl.
- Ot. prp. nr. 44 (2001-02) fbrkjl.
- St.prp.nr.100 (1991-92) mval.
- St.prp. 65 1993-94, GATT/WTO-avtalen.
- St.prp. nr. 1 2002-2003, Skatteavgift og Tollvedtak.
- Stort.mld. nr. 27 (2001-2002).
- NOU 1996 nr. 23, tollverdireglene.
- NOU 1991:30 s. 196-197 toll.

6.4 Dommer

Norske rettstvister:

- Lagmannsrettens dom, LB-1996-355.
- Rt. 1996 s. 51.
- Rt. 2000 s. 1811.
- TOSLO-2001-12793.
- LB- 2001-1742.
- Rt. 2006 s. 364.

EF-domstolen:

- Kommisjonen mot Italia, jf. Sak 7/61, Saml. 1961 s. 635.
- Rewe Zentralfinanz, jf. Sak 4/75, Saml. 1975 s. 843.
- Sak 78/76.
- Cassis de Dijon, jf. Sak 120/78, Saml. 1979 s. 649.
- Kommisjonen mot Irland, jf. Sak 55/79, Saml. 1980 s. 481.
- Chemical Farmaceutici mot DAF SpA., jf. Sak 140/79.
- Dansk Denkavit ApS mot Ministeriet, jf. Sak 42/83, 1984 ECR 2649.
- Kommisjonen mot Italia, jf. Sak 278/83.

- Kommisjonen mot Frankrike, jf. Sak 270/83.
- Humblot mot Directeur des Services Fiscaux, jf. Sak 112/84.
- Kommisjonen mot Danmark, jf. Sak 106/84, Saml. 1986 s. 833.
- Kommisjonen mot Belgia, jf. Sak 211/85.
- Kommisjonen mot Frankrike, jf. Sak 196/85, Saml. 1987 s. 1557.
- Kommisjonen mot Irland, jf. Saml. 1985 s. 1761.
- Drexl, jf. Sak 299/86, Saml. 1988 s. 1213.
- Kommisjonen mot Hellas, jf. Sak 132/88, Saml. 1990 s. I-1567.
- Sak 79/89, Saml. 1992 s. II-00315.
- Kommisjonen mot Hellas, jf. Sak 327/90, Saml. 1989 s. 1461.
- Finanzamt Köln-Roland, jf. Sak 279/93.
- Casarin, jf. Sak 113/94, Saml. 1995 s. I-4203..
- de Agostini, Sak 36/95.
- Sak 68/96, Saml. 1998 I-3775, s. 3780.
- Grundig Italiana SpA og Ministerio delle Firenze, jf. Sak C-68/96, Saml. 1998.
- Sass jf. Sak 254/98.
- Kommisjonen mot Belgia, jf. Sak 312/03.

EFTA-domstolen:

- Maglitesaken, jf. E-2/97.
- Einarsson-saken, jf. E -1/01.
- Wilhelmsen, jf. E-6/96

6.5 Bøker

- ”Lærebok i merverdiavgift”, Gjems Onstad, 2006.
- ”EU, EØS, OG SKATT”, Andreas Bullen, 2005 (1.utgave).
- ”EØS-rett”, 2. utgave, Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyen og Olav Kolstad.

- ”EØS-rett”, 1. utgave, Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad og Sten Foyn.
- “EU Law, Text, Cases, and Materials”, 4. utgave, 2007, Paul Craig, Grainne de Burca.
- ”EC Tax Law”, Farner og Lyal, 1994.
- ”Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel, import og eksport”.
- ”Lærebok i merverdiavgift” av Thor Refsland, 7.utg, 2007.
- ”EØS-avtalen og norsk skatterett”, Omar G. Dajani, Thor Leegaard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre, 2003.
- “Commentary on the GATT Customs Valuation Code”, Sherman & Glashoff, 1988.
- ”Rettslige sider ved Norges EU-rettede avtaler”, Finn Arnesen og Hans Petter Graver, 2000.
- Tollvesenets temahefte.

6.6 Artikler fra Revisjon og Regnskap

- ”Tollverdi og omsetning fra filial”, av Sven Cato Huseby og Yngvar Engelstad Solheim, nr. 6, 2003.
- ”Tollverdi – hvordan beregne korrekt innførselsmerverdiavgift og unngå eventuelle tilleggsavgifter”, Kjersti Ongre, nr. 7, 2001.
- ”Tollverdi ved import av varer som omsettes fra filial av utenlandsk foretak i Norge”, Pål Valheim, nr. 3, 2003.

6.7 Nettsider

- http://www.kpmg.no/arch/_img/9180396.pdf
- [www.Skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)
- [www.Regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)
- <http://mortenpalle.homepage.dk/Bachelor%20Opgave%20-%20EF-Domstolen.doc>

- www.toll.no
- www.lovdata.no

6.8 Skriv

- Skattedirektoratets brev av 30. mars 1994 til et fylkesskattekontor.
- Skattedirektoratets meldinger, Avgiftsavdelingen, Av 1995-7.
- Skattedirektoratets meldinger, Avgiftsavdelingen, Av. 3. desember 1980.
- Skattedirektoratets meldinger, Avgiftsavdelingen, Av 10/83 av 18. mars 1983 nr. 56.
- Skattedirektoratets skriv av 10. mars 1972.
- Skattedirektoratets skriv av 17. oktober 1977.
- Skattedirektoratets skriv av 1997.
- Toll og avgiftsdirektoratets rundskriv av 23. september 1999.
- Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 54/06.
- Vedtak 27. september 1996 fra Toll- og avgiftsdirektoratet knyttet til Kelloggs Norge.
- Brev 21. september 1993 fra Toll- og avgiftsdirektoratet.

